



**National Library  
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

KUNGI  
19 SEP 1962  
STC

SOU  
1962:42A

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1962:42

*Finansdepartementet*



---

**AVDRAG FÖR  
REPRESENTATIONSKOSTNADER,  
M. M.**

BETÄNKANDE AVGIVET AV  
SKATTELAGSSAKKUNNIGA

---

*Stockholm 1962*

# STATENS

## OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1962

### *Kronologisk förteckning*

1. Skogstillgångarna i Jämtlands län. Idun. 100 s. + 1 utvikskarta. S.
2. Yrkesutbildningen på trädgårdsområdet. Statens Reproduktionsanstalt. 71 s. Jo.
3. Totalförsvarets personalfrågor. Beckman. 305 s. Fö.
4. Arbetsuppgifter och utbildning för viss sjukvårdspersonal. Beckman. 165 s. I.
5. Vidgad vuxenutbildning på gymnasiestadiet. Kihlström. 116 s. E.
6. Statsbidrag till enskild väghållning, m. m. Idun. 92 s. K.
7. Kommunal beredskap. Idun. 198 s. I.
8. Finansplan för budgetåret 1962/63 samt Preliminär nationalbudget för år 1962. Marcus. XXIII+61 s. Fi.
9. Städernas särskilda rättigheter och skyldigheter i förhållande till staten. Kihlström. 259 s. Fi.
10. Svensk ekonomi 1960—1965. Idun. 220 s. Fi.
11. Svensk ekonomi 1960—1965. Bilagor 1—5. Idun. 296 s. Fi.
12. Aspekter på utvecklingsbiståndet. Idun. 268 s. U.
13. Skärpta regler för rusdrycksinköp. Idun. 125 s. Fi.
14. Atomansvarighet II. Idun. 205 s. Ju.
15. Den allmänna näringslagstiftningen. Idun. 212 s. H.
16. Korrespondensundervisningen inom skolväsendet. Tryckeribolaget Värmlands Folkblad, Karlstad. 141 s. E.
17. Arbetstidsförkortningens omfattning och utläggning. Idun. 141 s. S.
18. Automatisk databehandling inom folkbokförings- och uppboordsväsendet. Del II. Idun. 87 s. Fi.
19. Utlandssvenskars deltagande i allmänna val. Idun. 50 s. Ju.
20. Nedre justitierevisionens arbetsorganisation. Idun. 84 s. Ju.
21. Kommunalt stöd åt studerande från utvecklingslän-derna. Kihlström. 35 s. I.
22. Samhällsfarlig asocialitet. Idun. 232 s. I.
23. Försvarets tandvård. Idun. 100 s. Fö.
24. Expropriation för sanering av historiskt eller kultur-historiskt värdefull bebyggelse. Marcus. 45 s. Ju.
25. Reviderad nationalbudget för år 1962. Marcus. IV + 52 s. Fi.
26. Avgiftsbelagda trafikaneläggningar. Idun. 70 s. K.
27. Radions juridiska ansvar. Idun. 131 s. Ju.
28. Skolväsendets centrala ledning. Idun. 408 s. E.
29. Säkerhetsinspektion av motorfordon och släpvagnar. Kihlström. 101 s. K.
30. Arbetstidsreglering för militär personal och civilmilitär. Idun. 82 s. Fö.
31. Stadshypoteks- och bostadskreditinstitutionerna. Norstedt & Söner. 153 s. Fi.
32. Automatisk databehandling. Kihlström. 311 s. Fi.
33. Veterinärmedicinsk forskning och undervisning. Del I. Statens Reproduktionsanstalt. 168 s. Jo.
34. Försvarsmedicinsk forskning i totalförsvaret. Idun. 191 s. + 1 utviksblad. E.
35. Svensk trafikpolitik III. Idun. 108 s. K.
36. Naturen och samhället. Statens Reproduktionsanstalt. 440 s. Jo.
37. Byggnadsstyrelsens arbetsuppgifter och personalor-ganisation. Idun. 115 s. K.
38. Utbildning av sjukvårdsadministratörer. Idun. 112 s. I.
39. Ortsprisindex. Idun. 132 s. C.
40. Beredskapslagring av olja 1963—1969. Idun. 136 s. H.
41. Mål och medel i stabiliseringspolitiken—Remissyttran-den Norstedt & Söner. 270 s. Fi.
42. Avdrag för representationskostnader, m. m. Kihl-ström. 112 s. Fi.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1962:42

*Finansdepartementet*



AVDRAG FÖR  
REPRESENTATIONSKOSTNADER,  
M. M.

*Betänkande avgivet av Skattelagssakkunniga*

EMIL KIHLSSTRÖMS TRYCKERI AB  
STOCKHOLM 1962



## Innehåll

Skrivelse till Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet . . . .	5
Författningsförslag . . . . .	7
Kap. 1. Utredningsdirektiven och utredningens omfattning . . . . .	16
Kap. 2. Gällande rätt . . . . .	19
Kap. 3. Representationsavdragen i praktiken — med exempel från taxeringsarbetet . . . . .	27
Kap. 4. Behovet av regler rörande avdragsrätten . . . . .	44
Kap. 5. Utformningen av avdragsregler — allmänna synpunkter . . . .	48
Kap. 6. De sakkunnigas förslag rörande representationskostnader i rörelse	61
Kap. 7. De sakkunnigas förslag rörande representationskostnader i tjänst	73
Kap. 8. Andra utgifter på gränsen mellan omkostnader och levnadskostnader . . . . .	78
Kap. 9. Deklarations- och uppgiftsskyldighet . . . . .	85
Kap. 10. Motivering till författningsförslagen . . . . .	88
Sammanfattning . . . . .	95
Bil. 1. Avdrag för representationskostnader, m. m. i vissa främmande länder . . . . .	98
Bil. 2. Motioner i riksdagen . . . . .	108
Bil. 3. Formulär till blankett . . . . .	112



*Till*

*Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet*

Skattelagssakkunniga får härmed vördsamt överlämna betänkande med förslag till bestämmelser rörande avdrag för representationskostnader, m. m.

Stockholm den 14 september 1962

*H. Björne*

*Erik Eklund*



Till

Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finnsdepartementet

Skatteverkets förslag till bestämmelser rörande avgift för representationskostnader, m. m.  
Stockholm den 14 september 1962

H. Hjörne

Erik Ekland

## Författningsförslag

### Förslag till

### lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att 24 § 2 mom. och 29 § 4 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928<sup>1</sup> ävensom punkt 1 av anvisningarna till 20 §, punkt 1 av anvisningarna till 24 § samt punkt 4 av anvisningarna till 32 § samma lag skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives, att till anvisningarna till 29 § nämnda lag skola fogas tre nya anvisningspunkter, betecknade punkterna 15, 16 och 17, av nedan angiven lydelse samt att till anvisningarna till 33 § angivna lag skall fogas en ny anvisningspunkt, betecknad punkt 5, av den lydelse nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

#### 24 §.

2 mom. Är annan — — — — — före taxeringsåret.  
Vad i — — — — — använda fastighetsdelen.  
Har fastighet — — — — — icke ske.

Vad i detta moment stadgas skall icke äga tillämpning beträffande fastighet eller, i fall som i andra stycket avses, fastighetsdel, vilken i icke allenast ringa omfattning brukar i förvärvssyfte utnyttjas på annat sätt än för *uthyrning* till stadigvarande bostad eller såsom bostad för ägaren. Ej heller skola bestämmelserna i detta moment tillämpas beträffande publikt boställe.

Vad i detta moment stadgas skall icke äga tillämpning beträffande fastighet eller, i fall som i andra stycket avses, fastighetsdel, vilken i icke allenast ringa omfattning brukar i förvärvssyfte utnyttjas på annat sätt än för *upplåtelse* till stadigvarande bostad eller såsom bostad för ägaren. Ej heller skola bestämmelserna i detta moment tillämpas beträffande publikt boställe.

#### 29 §.

4 mom. Avdrag får — — — — — stiftelsens pensionsreserv.

Har den skattskyldige haft kostnader för verksamhet, som är att hänföra till fritidssysselsättning eller till den skattskyldiges personliga intresse av visst slag, må avdrag för kostnaderna icke medgivas med högre belopp än som motsvarar de uppgivna inläkterna av verksamheten.

(Se vidare anvisningarna.)

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 24 § 2 mom. se SFS 1957:105, av 29 § 4 mom. se SFS 1961:586 samt av p. 1 av anv. till 24 § se SFS 1950:308.

## Anvisningar

till 20 §.

1. Till skattskyldigs — — — — — och 46 § 2 mom.

*Utgifter för sällskapsliv, gästfrihet, värdskap, nöjen, gåvor o. dyl. äro att anse såsom levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, vilka icke må avdragas vid inkomstberäkningen, även om utgifterna äro föranledda av den skattskyldiges förvärvsverksamhet och betecknas såsom kostnad för representation eller liknande kostnad. Dock får i vissa fall avdrag för sådana kostnader göras på sätt framgår av punkt 15 av anvisningarna till 29 § och punkt 5 av anvisningarna till 33 §. Såsom förutsettning härför skall gälla att tillfredsställande utredning föreligger om utgifternas storlek och beskaffenhet.*

*Den omständigheten att skattskyldig är juridisk person medför icke, att den skattskyldige må åtnjuta avdrag för kostnader, vilka — om de bestrifits av fysisk person — skolat räknas till levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter.*

till 24 §.

1. Har annan — — — — — till 30 §).

Har idkare av rörelse i honom tillhörig fastighet upplåtit bostad för den i rörelsen anställda arbetspersonalen i denna dess egenskap, skola dessa bostadslägenheter anses vara använda i rörelsen, och det är härvid utan betydelse, huruvida upplåtelsen skett mot särskild hyresersättning eller personalen tillförsäkrats fri bostad. Om där-*emot* ägaren av ett hyreshus tillfälligtvis uthyr en lägenhet i huset till en i hans rörelse anställd arbetare, skall icke i följd härav denna lägenhet anses använd i rörelsen.

Har idkare av rörelse i honom tillhörig fastighet upplåtit bostad för den i rörelsen anställda arbetspersonalen i denna dess egenskap, skola dessa bostadslägenheter anses vara använda i rörelsen, och det är härvid utan betydelse, huruvida upplåtelsen skett mot särskild hyresersättning eller personalen tillförsäkrats fri bostad. *Upplåtelse anses ha skett till arbetspersonal i denna dess egenskap endast om upplåtelsen avsett bostad i byggnad, som till övervägande del nyttjas för driften, eller i byggnad, som utgör del av anläggning för driften.* Om ägaren av ett hyreshus tillfälligtvis uthyr en lägenhet i huset

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

till en i hans rörelse anställd arbetare, skall icke i följd härav denna lägenhet anses använd i rörelsen.

till 29 §.

15. *Utgifter för representation o. dyl. må, med iakttagande av föreskrifterna i punkt 1 av anvisningarna till 20 §, hänföras till driftkostnader i den omfattning nedan angives. Såsom sådana kostnader må anses den skattskyldiges utgifter för måltider och logi för person, vilken företagit resa från sin bostättnings- eller verksamhetsort för att i affärssyfte sammanträffa med den skattskyldige eller företrädare för denne, allt i den mån sådan person, om han själv eller hans arbetsgivare bestritt utgifterna, skulle hava varit berättigad till avdrag därför såsom för driftkostnad eller för ökade levnadskostnader. Vidare må till driftkostnader hänföras utgifter för måltid, till vilken den skattskyldige eller företrädare för honom under affärsresa inbjudit kund, under förutsättning att kunden är bosatt på mera betydande avstånd från den ort, där den skattskyldiges rörelse bedrivs, samt att måltiden ägt rum i direkt samband med viss affärsuppgörelse av större betydelse.*

*Såsom driftkostnader må ock anses utgifter för representation vid invigning av större anläggning, igångsättande av mera betydelsefull verksamhet eller därmed jämförligt tillfälle, dock endast såvida det kan anses vara av vikt för rörelsens bedrivande att representation äger rum vid tillfället.*

*Utgifter för gästfrihet gentemot personer, vilka äro anställda i rörelsen, må betraktas såsom omkostnader endast i den mån utgifterna avsett enklare personalfester för ett större antal deltagare.*

*Såsom förutsättning för rätt till av-*

*(Nuvarande lydelse)*

drag enligt första stycket skall gälla, att den samvaro, som föranleder kostnaderna, är till övervägande del betingad av behovet att dryfta angelägenheter avseende rörelsen. Avdrag må sålunda icke medgivas för utgifter som — även om de kunna betecknas såsom utgifter för representation — i huvudsak avse att bereda tillfälle till sällskapligt umgänge eller rekreation. Ej heller är avdrag medgivet för representation, vilken utövas för att återgälda gästfrihet mot den skattskyldige eller honom närstående personer. Avdrag må icke ske, om representationen kan antagas vara ägnad att till den skattskyldiges förmån påverka person, som på grund av sin tjänst i förhållande till den skattskyldige har att iakttaga opartiskhet.

I intet fall må avdrag, som avses ovan i denna punkt, medgivas med högre belopp än som motsvarar med hänsyn till omständigheterna skälig kostnad.

Har representation utövats gentemot person, bosatt utom riket, må nödiga utgifter därför hänföras till omkostnader även i andra fall än i denna punkt sägs.

Föreskrifterna i denna punkt äro tillämpliga ej blott beträffande direkta kostnader för representation utan även i fråga om andra kostnader för sådant ändamål, exempelvis värdeminskning å byggnader eller inventarier, utgifter för underhåll av sådan egendom eller av fastighet, arrende- och hyreskostnader, avlöning till personal, inköp av varor e. dyl. I följd härav må avdrag för sådana kostnader göras endast i den mån så är medgivet enligt ovan i denna punkt meddelade föreskrifter.

Vad ovan stadgas om avdrag för representationsutgifter gäller, oavsett om utgifterna bestritts direkt av den skattskyldige eller genom förmedling av an-

## (Nuvarande lydelse)

## (Föreslagen lydelse)

nan. I följd härav är skattskyldig, som till anställd utbetalat ersättning för eller bidrag till representationsutgifter, berättigad till avdrag för vad sålunda utbetalats endast i den mån den skattskyldige varit berättigad till avdrag, om han direkt bestritt kostnaderna, eller den anställde genom utbetalningen åtnjutit förmån, som för honom utgjort skattepliktig intäkt.

16. Har skattskyldig bestritt utgift, vilken icke uteslutande är att anse som driftkostnad utan delvis — med hänsyn till förmån som genom utgiftens bestridande tillgodokommit den skattskyldige, hans anhöriga eller andra personer — är att hänföra till den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, må såsom driftkostnad icke avdragas vad som med hänsyn till utgiftens art och övriga omständigheter skäligen är att hänföra till levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter. Ej heller må avdragas kostnad för personal, som är eller varit anställd i rörelsen, i den mån kostnaden avsett gåva eller beredande av annan därmed jämförlig förmån, som icke för mottagaren utgör skattepliktig intäkt till värde huvudsakligen motsvarande kostnadens belopp, dock att vad nu sagts icke skall gälla sådan förmån av mindre värde som avses i 32 § 3 mom. sista stycket.

17. Stadgandet i 4 mom. andra stycket avser skattskyldigs verksamhet av sådant slag, att verksamheten med hänsyn till de omständigheter varunder den bedrivs kan anlagas i regel medföra omkostnader till högre belopp än intäkterna och därför får anses huvudsakligen bedriven icke för att förvärva inkomst utan på grund av den skattskyldiges personliga intresse för den ifrågavarande verksamheten eller av därmed jämförlig anledning.

*(Nuvarande lydelse)*

4. I vissa —————  
 Är fråga —————

I fråga om kommunal eller enskild tjänst skall den anvisade ersättningen upptagas såsom intäkt, och de omkostnader, som skola därmed bestridas, avföras såsom omkostnader för tjänsten eller uppdraget. Om därvid ersättningen icke förslår till kostnadernas gäldande, får bristen avföras å intäkten av tjänsten i övrigt. Härvid märkes dock, att, om det kan antagas, att den anvisade ersättningen beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt åtgå till täckande av de omkostnader, som skola därmed bestridas, större avdrag än som svarar mot den anvisade ersättningen bör medgivas allenast om det visas, att på grund av särskilda förhållanden ersättningen varit otillräcklig för sådana skäligen omkostnader. Å andra sidan torde i dylikt fall ofta kunna antagas, att den anvisade ersättningen i sin helhet åtgått till de omkostnader, för vilka den avsetts, utan att särskild utredning i detta avseende behöver lämnas. Avdrag med samma belopp som den anvisade ersättningen torde i regel böra medgivas i de fall, då ersättningen ej överstiger vad som av staten i motsvarande fall anvisas. Detta lärer exempelvis vara förhållandet beträffande de resekostnadsersättningar, som i allmänhet utbetalas av de enskilda järnvägarna.

*(Föreslagen lydelse)*

Vid beräkning av inkomsten under visst beskattningsår av rörelse, som avses i 4 mom. andra stycket, må avdrag åtnjutas jämväl för omkostnader, hänförliga till tidigare beskattningsår, i den mån den skattskyldige visar att avdrag tidigare icke åtnjutits för omkostnaderna.

till 32 §.

————— e n s k i l d tjänst.  
 ————— överskjuta ersättningen.

I fråga om kommunal eller enskild tjänst skall den anvisade ersättningen — utom i fall som i sista stycket avses — upptagas såsom intäkt, och de omkostnader, som skola därmed bestridas, avföras såsom omkostnader för tjänsten eller uppdraget. Om därvid ersättningen icke förslår till kostnadernas gäldande, får bristen avföras å intäkten av tjänsten i övrigt. Härvid märkes dock, att, om det kan antagas, att den anvisade ersättningen beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt åtgå till täckande av de omkostnader, som skola därmed bestridas, större avdrag än som svarar mot den anvisade ersättningen bör medgivas allenast om det visas, att på grund av särskilda förhållanden ersättningen varit otillräcklig för sådana skäligen omkostnader. Å andra sidan torde i dylikt fall ofta kunna antagas, att den anvisade ersättningen i sin helhet åtgått till de omkostnader, för vilka den avsetts, utan att särskild utredning i detta avseende behöver lämnas. Avdrag med samma belopp som den anvisade ersättningen torde i regel böra medgivas i de fall, då ersättningen ej överstiger vad som av staten i motsvarande fall anvisas. Detta lärer exempelvis vara förhållandet beträffande de resekostnadsersättningar, som i allmänhet utbetalas av de enskilda järnvägarna.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

Har skattskyldig uppburit ersättning för representationsutgifter, skall såsom intäkt upptagas allenast vad av ersättningen icke åtgått till täckande av de därmed avsedda utgifterna. Likaså skall såsom skattepliktig intäkt upptagas värdet av inbesparade levnadskostnader eller annan förmån, som kommit skattskyldig tillgodo i samband med att han på arbetsgivarens bekostnad utövat representation.

## till 33 §.

5. Stundom förekommer att skattskyldigs intäkt av viss tjänst eller visst uppdrag helt eller till väsentlig del utgår i form av provision, honorar eller dyl. och att den skattskyldige därvid har att efter eget bedömande bestrida omkostnader för tjänsten eller uppdraget, i följd varav den skattskyldiges verksamhet för tjänstens eller uppdragets fullgörande med avseende å intäkternas art och sättet för omkostnadernas bestridande kan anses jämförlig med rörelse. I sådana fall må den skattskyldige åtnjuta avdrag för av honom bestridda representationskostnader enligt de grunder, som enligt punkt 15 av anvisningarna till 29 § skulle hava gällt om verksamheten varit att hänföra till rörelse.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1964.



## Förslag

### till

## förordning om ändrad lydelse av 26 § och 30 § 1 mom. taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623)

Härigenom förordnas, att 26 § och 30 § 1 mom. taxeringsförordningen den 23 november 1956 skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

*(Nuvarande lydelse)*

*(Föreslagen lydelse)*

### 26 §.

Därest inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall självdeklaration utöver vad eljest är föreskrivet innehålla:

1) uppgift, såvitt angår rörelse, om storleken av omsättningen,

2) uppgifter huru värdesättningen å lager samt fordringar skett,

3) uppgift huru det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats till överensstämmelse med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna,

4) uppgifter rörande i räkenskaper-na gjorda avdrag för värdeminskning,

5) uppgifter rörande gjorda avdrag för avsättningar till pensions- eller andra personalstiftelser eller till fonder eller stiftelser av annat slag,

6) uppgift om vad den skattskyldige i varor, penningar eller annat uttagit ur näringsverksamheten eller annorledes använt för bestridande av levnadskostnader eller eljest för utgifter, som icke äro hänförliga till omkostnader i verksamheten, så ock om andra förmåner som den skattskyldige åtnjutit av rörelsen eller jordbruksfastigheten,

7) uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom *rese- och representationskostnader*, i den mån

Därest inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall självdeklaration utöver vad eljest är föreskrivet innehålla:

1) uppgift, såvitt angår rörelse, om storleken av omsättningen,

2) uppgifter huru värdesättningen å lager samt fordringar skett,

3) uppgift huru det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats till överensstämmelse med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna,

4) uppgifter rörande i räkenskaper-na gjorda avdrag för värdeminskning,

5) uppgifter rörande gjorda avdrag för avsättningar till pensions- eller andra personalstiftelser eller till fonder eller stiftelser av annat slag,

6) uppgift om vad den skattskyldige i varor, penningar eller annat uttagit ur näringsverksamheten eller annorledes använt för bestridande av levnadskostnader eller eljest för utgifter, som icke äro hänförliga till omkostnader i verksamheten, så ock om andra förmåner som den skattskyldige åtnjutit av rörelsen eller jordbruksfastigheten,

7) uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom *rese-kostnader*, i den mån sådant belopp icke

*(Nuvarande lydelse)*

sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därest lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter, uppgiften skall lämnas först efter anmaning, *samt*

8) uppgift om verkställda nedskrivningar av värdet å rättigheter till leverans av omsättningstillgångar samt maskiner och andra inventarier.

Redovisas inkomst \_\_\_\_\_ ovan sägs.  
Vad i \_\_\_\_\_ avsedda uppgifter.

30 §.

1 mom. Vid självdeklaration \_\_\_\_\_ av kontot.  
Vid självdeklaration, \_\_\_\_\_ dessa uppgifter.  
För aktiebolag, \_\_\_\_\_ för beskattningsåret.  
För inländsk \_\_\_\_\_ enbart livförsäkringsrörelse.

*Har deklarationsskyldig, som är fysisk person, vid beräkning av inkomst av förvärvskälla tillgodofört sig avdrag för representationskostnader eller därmed jämförliga utgifter skall vid självdeklarationen fogas utredning enligt fastställt formulär med uppgifter erforderliga för tillämpning av bestämmelserna rörande sådant avdrag. Motsvarande uppgiftsskyldighet åligger ock aktiebolag, i vilket aktierna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och ekonomisk förening, i vilken andelarna på liknande sätt ägas eller innehavas, ävensom vanligt handelsbolag, kommanditbolag och rederi för registreringspliktigt fartyg vid avlämnande av uppgifter, som avses i 38 § 1 mom.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1964.

## KAPITEL 1

# Utredningsdirektiven och utredningens omfattning

### *Utredningsdirektiven*

I yttrande till statsrådsprotokollet den 30 juni 1960 anförde chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, bl. a. följande.

I den allmänna skattediskussionen har framhållits, att vissa grupper av skattskyldiga har större möjligheter än andra att nedbringa sin skatt genom att tillgodoföra sig avdrag av olika slag vid taxeringen. Även om det står klart, att omkostnaderna i exempelvis en rörelse måste vara helt andra än för en löntagare, har det inte utan fog gjorts gällande, att avdragen för rörelseidkarna, bl. a. på grund av kontrollsvårigheter, kommit att i jämförbara fall bli i praktiken mera generöst utmätta än för löntagarna. Detta har bl. a. gällt avdragen för representationskostnader och liknande kostnader. Tydligt är också, att omfattningen av representationen många gånger påverkas av att kostnaderna är avdragsgilla vid taxeringen.

Från statsmakternas sida har man på olika sätt sökt förbättra taxeringskontrollen, främst genom att utrusta taxeringsmyndigheterna med väsentligt större befogenheter och med ökade personella resurser. Den skärpta kontrollen avser givetvis även avdrag för representation, gåvor o. dyl. Även vid en noggrann taxeringskontroll kan det emellertid i vissa fall vara svårt att avgöra om t. ex. en utgift för representation utgör kostnad för intäktens förvärvande eller om den helt eller delvis är att anse som en icke avdragsgill levnads-kostnad. Det bör heller inte undanskymmas, att vad som går under beteckningen »representation» stundom har sådan karaktär att det — oavsett vem som njuter förmån därav — från skilda synpunkter framstår som stötande att avdrag kan erhållas vid inkomsttaxeringen. Det ligger i sa-

kens natur, att kontroll och prövning av hithörande avdragsposter aldrig kan bli fullständig utan måste ha karaktären av mer eller mindre omfattande stickprov. Förrekommade missbruk av rätten till avdrag för kostnader för representation o. dyl. torde därför endast i begränsad omfattning kunna motverkas genom ytterligare skärpt kontroll.

Vad här anförts ger mig anledning konstatera, att förhållandena på området inte är tillfredsställande och att en avgörande förbättring inte synes kunna åstadkommas utan lagstiftningsåtgärder. Sådana åtgärder synes böra genomföras utan avbidan på resultaten av den nyligen påbörjade allmänna översynen av skattesystemet.

Jag vill därför förorda att en utredning i ämnet kommer till stånd. Utredningen bör i första hand avse kostnader för representation i olika former, men det kan finnas anledning att till behandling upptaga även andra slag av utgifter där gränsdragningen mellan driftkostnad och levnads-kostnader är svår att göra. Kostnader av det slag varom här är fråga förekommer främst inom inkomstslaget rörelse, men utredningen bör givetvis avse avdragsrätten för dylika kostnader inom alla inkomstslag, således även inkomst av tjänst. En mera likformig behandling olika inkomstslag emellan bör därvid eftersträvas.

Utredningen bör icke vara bunden av på förhand givna detaljerade direktiv, utan man bör fritt pröva vilka vägar som står till buds. Jag inskränker mig därför till att antydningssvis nämna några tänkbara uppslag. Den allmänna målsättningen bör vara att försöka komma till rätta med missbruk utan att onödigtvis försvåra den verksamhet på området som från kommersiella och andra utgångspunkter framstår som motiverad.

I det föregående har antytts att svårigheter ofta föreligger att avgöra om en utgift

för representation utgör kostnad för in-  
täckens förvärvande eller är att anse som  
levnadskostnad eller eljest av sådan ka-  
raktär att avdrag vid taxeringen skäligen  
inte bör ifrågakomma. Såvitt gäller kost-  
nader för representation i hemmet upprätt-  
hålles i praxis starka krav på bevisning  
rörande sambandet mellan representationen  
och förvärvsverksamheten. Det torde  
i regel få anses ankomma på den skatt-  
skyldige att visa att den i hemmet utövade  
representationen inte haft karaktär av lev-  
nadskostnad. Beträffande representation  
som utövas på restaurang eller eljest utom  
hemmet ställes däremot mindre krav på  
bevisning från den skattskyldiges sida. Det  
synes därför icke uteslutet att en önskvärd  
begränsning i avdragen skulle uppnås om  
genom lagstiftningsåtgärder strängare be-  
visregler blir tillämpliga även på repre-  
sentation som utövats utom hemmet. Det  
är tänkbart att en sådan bevisningsregel av  
praktiska skäl kan böra förbehållas de fall,  
där representationskostnaderna överstiger  
någon schablonmässigt bestämd gräns. En  
annan väg, som enligt min mening kan dis-  
kuterats i detta sammanhang, är att från  
avdragsrätt utesluta kostnaderna för vissa  
former av representation, såsom gåvor och  
liknande.

En begränsning i rätten till avdrag för  
ifrågavarande kostnader enligt här an-  
tydda riktlinjer har närmast till riktpunkt  
att göra bestämmelserna bättre ägnade att  
fylla sin ursprungliga uppgift. Den fram-  
står därför icke såsom någon egentlig  
skatteskärpning. Det bör tillika framhållas,  
att det här i regel rör sig om avdragspos-  
ter, om vilkas berättigande — även ur rent  
ekonomiska synpunkter — delade mening-  
ar kan hysas. Vidare bör beaktas, att det  
är fråga om utgifter som den skattskyldige  
i betydande utsträckning har möjlighet att  
begränsa.

### *Olika slag av utgifter, som utredningen avser*

Uttrycket »representation» har en gan-  
ska obestämd innebörd. Därunder brukar,  
särskilt då det gäller avdrag vid  
taxering, innefattas utgifter av olika  
slag, som emellertid har det gemensamt,  
att de i allmänhet är av samma beskaf-  
fenhet som levnadskostnader och där-

för lätt kan förväxlas och sammanblan-  
das med sådana kostnader.

För att ge en överblick över de olika  
slag av utgifter, som avses med utred-  
ningen, har de sakkunniga uppgjort föl-  
jande schematiska förteckning över ut-  
gifter, vilka brukar förekomma bland  
avdragen för representationskostnader  
eller vilka eljest är av den art, att det  
ofta vållar svårigheter att bedöma om  
de bör betraktas såsom levnadskostna-  
der eller såsom omkostnader i förvärvs-  
källa.

1) Kostnader för måltider, dryckes-  
varor, tobaksvaror m. m. å restaurang-  
er och andra näringsställen.

2) Kostnader för måltider, dryckes-  
varor, tobaksvaror m. m. i hemmet.

3) Bostadskostnader, vilka uppges  
delvis bero på att skattskyldig måste ha  
en större eller dyrare bostad för att  
kunna ta emot gäster.

4) Utgifter för hembiträden, serve-  
rings- och städhjälp o. dyl., som uppges  
ha erfordrats för mottagande av gäs-  
ter.

5) Arbeten å fastighet, exempelvis för  
reparationer o. dyl., som företag be-  
kostat för anställds fastighet och som  
uppges vara föranledda av den anställ-  
des representationsskyldighet.

6) Utgifter för skattskyldigs egna fas-  
tigheter, även sommarställen, sportstu-  
gor o. dyl., i den mån utgifterna uppges  
vara föranledda av representation.

7) Utgifter för lustjakter och motor-  
båtar. (Ibland uppges att farkosterna  
anskaffats dels för representation och  
dels i spekulationsyfte för försäljning.)

8) Kostnader för logi å hotell e. dyl.

9) Utgifter för vistelse å hotell, pen-  
sionat o. dyl.

10) Utgifter för teaterbiljetter, biljet-  
ter till idrottstävlingar (även profession-  
ella sådana) och andra utgifter för  
underhållning och förströelse.

11) Utgifter för resor av olika slag,

även flygresor, inom och utom riket, enbart för rekreation eller förströelse.

12) Utgifter för resor, som uppges ha samband med förvärvsverksamhet men som med hänsyn till tid, då de företagits, färdväg o. dyl. kan antas helt eller till väsentlig del ha företagits i rekreations- eller förströelsesyfte.

13) Utgifter för resor, som uppges företagna i studiesyfte e. dyl. men där sambandet mellan resan och förvärvsverksamheten är mera lösligt eller de uppgivna studierna är av mera allmän karaktär.

14) Utgifter för hustrurs deltagande i resor och representation.

15) Utgifter för barns och andra anhörigas resor, utlandsvistelse o. dyl., då resorna helt eller till väsentlig del företagits för utbildning, språkstudier, rekreation e. dyl.

16) Utgifter för personbilar, då bilarna inte uteslutande användes för resor i samband med förvärvsverksamhetens utövande.

17) Jubileumsfester vid företags årsjubileer.

18) Fester vid företagares eller företagsintressents jubileum.

19) Fester vid invigning av anläggning, öppnande av viss verksamhet, sjösättning av fartyg o. dyl.

20) Firmafester (enbart för personal eller för personal och kunder).

21) Gåvor till kunder och därmed jämförliga mottagare:

a) gåvor av mindre värde såsom konfityrer, blommor o. dyl.,

b) gåvor av matvaror, nyttoartiklar o. dyl. eller kontanter,

c) gåvor på bemarkelsedagar av mera betydande värde (alltså i annan form än blommor o. dyl.),

d) gåvor av i huvudsak reklamkaraktär, exempelvis almanackor o. dyl.

e) gåvor i samband med vissa tjänster, exempelvis s. k. sjösättningssmycken.

22) Gåvor till välgörande eller liknande ändamål.

23) Utgifter för hobbybetonad verksamhet, såsom travsport, trädgårdsodling m. m., där utgifterna överstiger intäkterna och avdrag för underskott yrkas.

Värdskap och gästfrihet, som åsyftas i förestående uppställning, kan te sig olika beroende på vem representationen eller givmildheten riktar sig mot. I regel torde värdskapet eller givmildheten tillgodokomma person, tillhörande någon av följande kategorier:

1) den skattskyldige själv eller, då den skattskyldige är ett företag, intressent i företaget,

2) anhörig till den skattskyldige,

3) umgängesvänner till den skattskyldige,

4) kunder till den skattskyldige eller personer, som är anställda hos kunderna,

5) personer i tjänst hos myndigheter, med vilka den skattskyldige har eller vill inleda affärsförbindelser,

6) personer i officiell eller därmed jämförlig ställning,

7) personal hos den skattskyldige,

8) personal i det företag, hos vilket den skattskyldige är anställd.

## KAPITEL 2

### Gällande rätt

#### *Författningsbestämmelser*

För närvarande innehåller skattelagstiftningen icke några direkta bestämmelser om rätten till avdrag för representationskostnader och liknande utgifter.

I 20 § KL föreskrives helt allmänt att vid inkomstberäkningen alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande skall avräknas men att avdrag inte får göras för levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter. Denna allmänna föreskrift kompletteras av att för varje inkomstslag i 22, 25, 29, 33 och 36 §§ KL getts exempel på vad som skall räknas såsom omkostnader men dessa exempel ger inte någon ledning för bedömning av om och i vad mån representationskostnader och liknande utgifter må hänföras till omkostnader.

Å andra sidan innehåller skatteförfattningarna inte några allmänna bestämmelser om vilka utgifter som skall räknas som levnadskostnader och därmed vara uteslutna från avdrag. Föreskrifter finns visserligen i 20 § KL med anvisningar att vissa, särskilt angivna utgifter inbegrips under de icke avdragsgilla levnadskostnaderna men dessa särskilt angivna utgifter är av så speciellt slag att de inte ger någon ledning för bedömning av representationsutgifternas behandling i avdragshänseende. Dock kan framhållas att såsom levnadskostnad uttryckligen betecknas vad skattskyldig ger bort såsom gåva.

Svårigheterna vid bedömningen av representationsavdragen och de missförhållanden, som förekommit beträffande dessa avdrag, torde i väsentlig mån hänföra sig till att representationsutgifterna till huvudsaklig del avser just sådant (t. ex. mat och dryck), som enligt vanligt språkbruk utgör levnadskostnader, utan att skatteförfattningarna reglerar om och under vilka förutsättningar dessa utgifter får betraktas såsom omkostnader.

Även om kommunalskattelagen alltså saknar direkta föreskrifter om rätt till avdrag för representationsutgifter, förekommer dock begreppet representation på ett par ställen i kommunalskattelagen. I punkt 7 av anvisningarna till 32 § stadgas nämligen att »bidrag till representationskostnader», som utgår till vissa statens tjänstemän, räknas till ersättning, som anvisats av staten till bestridande av viss med tjänsten förknippad kostnad och som följaktligen ej är underkastad skatteplikt. Vidare föreskrives i punkt 3 av anvisningarna till samma paragraf att om tjänstebostad med hänsyn till vederbörande tjänstinnehavare i tjänsten åliggande representationsskyldighet är större än som skäligen kan anses erforderligt för en person i motsvarande ställning, skall såsom värde å bostadsförmånen upptas allenast vad som kan anses motsvara en bostad av sistnämnda beskaffenhet.

I taxeringsförordningens bestämmelser om deklarations- och uppgiftsplikt

finns två stadganden, som direkt avser representationskostnader men givetvis inte syftar till att ge ledning för bedömning av avdragsrätten i och för sig. I 26 § taxeringsförordningen föreskrives att i självdeklaration, vari inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, uppgift skall lämnas om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom rese- och representationskostnader, i den mån sådant belopp inte utbetalats till anställda och upptagits på kontrolluppgifter rörande de anställdas förmåner. Är det förenat med synnerliga svårigheter att lämna uppgift, som här avses, behöver uppgift lämnas först efter anmaning av taxeringsmyndighet. — I 37 § taxeringsförordningen har stadgats viss begränsning i den uppgiftsplikt, som åligger aktiebolag, rörelseidkare m. fl. beträffande förmåner och ersättningar till anställda. Uppgiftsskyldighet föreligger nämligen *inte* beträffande utbetalad representationsersättning, som motsvarar gjorda utlägg, då utläggen sammanlagt inte överstiger 500 kr.

## Praxis

### Inledning

I praxis har avdrag för representationskostnader brukat medges, oaktat direkta föreskrifter om avdragsrätt saknas. Då avdrag medgetts, har något författningsrum i regel inte åberopats. Avdragsrätten torde emellertid ha ansetts grundad på de allmänna föreskrifterna om att avdrag vid beräkning av inkomst av förvärvskälla får göras för omkostnader (driftkostnader i rörelse, kostnader för fullgörande av tjänst).

För behandlingen av de frågor, som uppkommer när det gäller att söka genom författningsföreskrifter närmare

ange i vilken omfattning representationskostnader skall få avdras, vore det givetvis av värde, om en redogörelse kunde lämnas för de grunder, som för närvarande i praxis tillämpas vid bedömningen av framställda avdragsyrkanden. En sådan redogörelse kan emellertid endast ges i allmänna ordalag. Ett studium av de talrika rättsfallen på området visar nämligen bl. a. följande. De skattskyldiga tillgodoför sig avdrag för representationsutgifter enligt mycket olikartade grunder. I den mån utredning till stöd för yrkade avdrag kräves från taxeringsmyndigheternas sida, är den utredning som förebringas av mycket varierande beskaffenhet. I regel är utredningen ofullständig och av allmän natur. Uppgifter som skulle medge en noggrann siffermässig prövning lämnas alltså inte; ofta är utgifterna sammanförda med andra utgifter, exempelvis resekostnader. Taxeringsmyndigheternas prövning blir därför vanligen helt eller så gott som helt skönsmässig, ibland på det sätt att yrkat avdrag nedsättes till ett såsom skäligt ansett belopp. Grunderna för skälighetsprövningen kan inte anges, eftersom tillräckligt underlag för en sådan saknas och några normer för prövningen inte meddelats i lagstiftningen eller annorledes. Den prövning, som sker i de olika instanserna, är långt ifrån enhetlig. Detta synes bero på *dels* att det material, som ligger till grund för avgörandena, är så växlande, *och dels* på att uppfattningarna om i vad mån avdrag bör medges är mycket olika. Beträffande besvärinstansernas avgöranden tillkommer, att dessa instanser är bundna av parternas yrkanden, och även dessa framställes enligt olikartade grunder.

Av det anförda framgår, att man beträffande representationskostnaderna inte — såsom är fallet på många andra

områden inom beskattningen — åskådligt kan ange innebörden av gällande rätt genom att återge ett antal belysande rättsfall.

Innebörden av rådande praxis, sådan den kommer till uttryck i utslag av regeringsrätten, kommer därför att anges *dels* genom återgivande av den uppfattning om praxis, som kommit till uttryck i de allmänt begagnade skattehandböckerna, och *dels* genom återgivande av en del regeringsrättsutslag, som kan anses belysande för hur bedömningen av speciella frågor skett i högsta instans.

Det måste emellertid starkt betonas, att den redogörelse, som på nämnda sätt kommer att lämnas, inte återger hur avdragen för representationsutgifter i verkligheten utnyttjas. Blott en ringa del av gjorda avdrag kommer över huvud taget under taxeringsmyndigheternas prövning. De flesta avdragen sker dolt genom att de bokförs såsom omkostnader i rörelseidkarnas räkenskaper, och sådana avdrag blir granskade endast om de görs till föremål för undersökning vid taxeringsrevision eller annan taxeringskontroll. Taxeringsrevision sker som bekant ännu i jämförelsevis ringa utsträckning och möjligheterna att vid sådan revision mera ingående granska avdragna representationsutgifter är ofta begränsade. I följande kapitel lämnas en redogörelse för vissa iakttagelser, som gjorts vid taxeringskontroll, och dessa iakttagelser torde ge en god uppfattning om de brister, som för närvarande råder beträffande avdragen för representationskostnader.

Såsom redan antytts får med hänsyn till beskaffenheten av målen om avdrag för representationskostnader regeringsrättens avgöranden inte samma prejudikatbildande betydelse som i åtskilliga andra hänseenden. Detta medför — så-

som i olika sammanhang kunnat iakttas — att avdragen för representationsutgifter bedömes mera fritt, och därmed givetvis oenhetligt, hos taxeringsnämnder och prövningsnämnder. Ej sällan torde avdrag medges enligt frikostigare grunder än som brukar tillämpas av regeringsrätten. Stundom torde detta bero på att innebörden av och grunderna för vissa regeringsrättsavgöranden blivit missförstådda.

#### *Representationsavdragen före kommunalskattelagens ikraftträdande*

Redan före tillkomsten av 1928 års KL medgavs i praxis avdrag för representationskostnader. Bedömningen synes emellertid ha varit förhållandevis sträng. Sålunda uttalar Palmgren (Självdeklaration 17 uppl. 1928 s. 170) att avdrag för s. k. representationskostnader får ske vid beräkning av inkomst av rörelse. Härfor skulle dock såsom oeftergivligt villkor fordras, att utgifterna stod i omedelbart samband med rörelsen och verkligen hade till syfte mål inledande eller bevarande av affärsförbindelser.

#### *Lundevalls skattehandbok*

Innebörden av nutida praxis har av Lundevall i Skattehandbok (5 uppl. s. 147) sammanfattats på följande sätt. Avdrag för s. k. *representationsutgifter* medges endast i sådana fall, då dylika utgifter kan betraktas såsom en nödvändig omkostnad för vederbörandes förvärvsverksamhet. Utredning härom bör i regel lämnas av den skattskyldige. För handelsresande gäller härvid att uppge ej allenast antalet resdagar, utan även att utreda kostnadernas verkliga belopp samt de omständigheter som föranlett utgifterna. Endast sådana utgifter kan anses avdragsgilla, som motsvarar vad som enligt hävdvunnen sed förekommer vid avslut av affärer, där-



emot ej för uppvaktning av affärsvännar å bemärkelsedagar o. dyl. I praxis plägar visas stor återhållsamhet vid medgivande av dylika avdrag. Utgifter som tyder på överdådig livsföring beskåras till vad som anses skäligt för det syfte, representationen avser. För representation i hemmet liksom större bjudningar över huvud, även sådana å restauranger, medges i regel icke avdrag; de måste merendels, även om de hålles för s. k. affärsvännar, tillskrivas vederbörandes levnadsvanor, och kostnaden därför betraktas såsom icke avdragsgill levnadskostnad. Kan det däremot visas eller framgår av omständigheterna, att särskilda med förvärvsverksamheten sammanhängande förhållanden nödvändiggjort utgiften, torde avdrag för densamma kunna medges, även om representationen ägt rum i hemmet. Den omständigheten, att särskilt anslag till representation lämnats, kan härvid åberopas till styrkande att representation åligger den skattskyldige; dock gäller i detta avseende såsom eljest, att anslaget verkligen avser vad som uppges och ej utgör förtäckt löneförmån.

Ej sällan yrkas avdrag för smärre gåvor till välgörande eller socialt motiverade ändamål. För sådana gåvor medges ej avdrag, med mindre fråga är om ändamål, som den skattskyldige eljest själv måst ombesörja, såsom fallet kan vara med välfärdsanordningar, som i främsta rummet kommit till godo dem, som är anställda hos den skattskyldige. För belöningsmedaljer och liknande utgifter till uppmuntran av anställda plägar numera medges avdrag; tidigare har praxis i detta avseende varit mera återhållsam.

#### *Skattehandbok av Geijer—Rosenqvist—Sterners*

I den av Geijer — Rosenqvist — Sterners utgivna Skattehandboken del I (5 uppl.

s. 258) anföres beträffande inkomst av rörelse, att utgifter för representation är avdragsgilla under förutsättning, att utgifterna är att betrakta såsom nödiga i rörelsen, d. v. s. erforderliga för »intäkternas förvärvande och bibehållande». Huruvida så är förhållandet måste bedömas efter omständigheterna i varje särskilt fall. I fråga om avdrag för representationskostnader i förvärvskällan tjänst framhålles (s. 312), att av ett flertal rättsfall under senare år framgår att praxis härutinnan intar en mycket snäv inställning gentemot de skattskyldiga. Sålunda har avdrag för kostnader för representation i hemmet beviljats endast där omständigheterna varit sådana, att det med hänsyn till den skattskyldiges framskjutna ställning inom dennes verksamhetsområde, verksamhetens art och gängse kutym varit sannolikt, att en dylik representation varit nödvändig. Jämväl i fråga om övrig representation möter i praxis stora svårigheter, då den skattskyldige skall visa behörigheten av yrkade avdrag. I vissa fall har avdrag medgetts, då bevisning företetts medelst räkningar å kostnaderna med uppgift om de personer, som representationen avsett, samt om deras ställning i förhållande till den skattskyldige, detta för bedömning av nödvändigheten av representationen. Den omständigheten, att exempelvis ett bolag åt sin verkställande direktör anslagit ett visst belopp för representation, vilket bolaget-arbetsgivaren sålunda från sin synpunkt ansett vara erforderligt för representationens fullgörande, är icke i och för sig bevis för att direktören, även om denne icke är aktieägare i bolaget, är berättigad till avdrag för ett mot anslaget svarande kostnadsbelopp, utan erfordras i regel utredning om representationsanslagets användning, såvida icke representationskyldigheten kan anses notorisk. I frå-

ga om handelsresandes representationskostnad är presumtionen den att skattskyldiga inom denna kategori har representationskyldighet. Emellertid fordras givetvis, att den skattskyldige kan förebringa viss utredning om dess omfattning och kostnaderna för densamma.

#### *Handledning för arbetet i taxeringsnämnd*

Vidare sammanfattas praxis i mål rörande avdrag för representationskostnader i förvärvskällan tjänst på följande sätt i en genom riksskattenämndens försorg utgiven Handledning för arbetet i taxeringsnämnd: Vad först beträffar sådan representation, som utövas av innehavare av vissa ämbeten och tjänster hos stat och kommun, är att märka stadgandet i anv.p. 7 till 32 § KL, att vissa statliga ämbetsmän anvisade bidrag till representationskostnader icke är skattepliktiga samt att uppkommet underskott ej är avdragsgillt. I de fall, då representationsbidrag anvisats av staten, får representationskyldighet anses ha ålagts vederbörande. I fråga om andra befattningshavare läser avdrag för representation kunna medges endast då skyldighet att representera för arbetsgivaren uttryckligen ålagts tjänste- eller förtroendemannen. Vidkommande därefter avdrag för representation av företagsledare o. dyl. ställer det sig betydligt svårare att med hjälp av praxis åstadkomma en gränsdragning mellan avdragsgilla och icke avdragsgilla representationskostnader. Praxis' inställning till spørsmålet får emellertid anses vara ytterst restriktiv, i all synnerhet i fråga om representation i hemmet.

Såsom allmän norm vid bedömningen synes kunna uppställas, att då representationen till art och utövande kan likställas med sådan representation, som

i allmänhet plägar direkt bekostas av arbetsgivaren, det ligger närmare till hands att medgiva avdrag, medan i fall, då representationen mera är att likställa med utövandet av personligt umgänge, som i stor utsträckning knytes inom den egna affärskretsen, avdrag i regel ej bör medges. Särskild försiktighet bör iakttagas beträffande representation, som utövas av huvudaktieägare i familjebolag.

#### *Rättsfall avseende särskilda frågor*

I det följande skall praxis' inställning till frågan om avdrag för representationskostnader ytterligare belysas med ett antal rättsfall. Först upptas här frågan om avdrag från inkomst av tjänst för dylika kostnader.

Då det gäller avdrag från inkomst av tjänst för representationskostnader görs i KL skillnad mellan statstjänstemän, å ena sidan, och i kommunal eller enskild tjänst anställda befattningshavare, å andra sidan. Beträffande statstjänstemän gäller som förut angetts särskilda regler för dem, som uppburit representationsbidrag. Enligt punkt 7 av anvisningarna till 32 § KL är sådant bidrag icke skattepliktigt, men å andra sidan är avdrag icke medgivet för representationskostnader, som överstiger bidragsbeloppet. Detta kan belysas av bl. a. följande rättsfall.

Landshövding, som uppburit representationsbidrag med 6 000 kr., har icke erhållit avdrag för till 5 550 kr. uppgående representationskostnader utöver bidraget (RÅ 1954 Fi 1567).

I fråga om statstjänstemän, vilka inte uppbär särskilt bidrag till täckande av representationskostnader, har enligt praxis avdrag från tjänsteinkomsten medgetts endast i ett par undantagsfall. I dylika fall torde nämligen presumeras att någon skyldighet normalt inte föreligger för befattningshavaren att utöva

representation. Vederbörande erhåller lika stor löneinkomst även om han underlåter representera. Från de många rättsfall, som rör av statstjänstemän yrkade avdrag för representationskostnader, må här återges följande.

Av överbefälhavaren för rikets krigsmakt med 5 000 kr. yrkat avdrag för representationskostnader har helt vägrats (RÅ 1949 Fi 610). — Militärbefälhavaren på Gotland har likaledes förvägrats avdrag för sådana kostnader (RÅ 1952 Fi 771). Överste har ej erhållit avdrag för kostnader avseende representation såsom regementschef (RÅ 1951 Fi 1108). Däremot har avdrag medgetts överste i egenskap av chef för skjutskola, med vilken tjänst representationskyldighet ansetts förenad och för vilken representationsbidrag numera utgår av statsmedel (RÅ 1952 Fi 696).

Hovrättspresidenter har förvägrats avdrag för representationskostnader (RÅ 1952 Fi 593 och 1953 Fi 660). Ej heller har häradshövding ansetts berättigad till avdrag för s. k. tingsgästning (RÅ 1950 Fi 929).

Professorer har ej erhållit avdrag för representationskostnader (RÅ 1946 Fi 474 och 1947 Fi 330).

Präster har i allmänhet förvägrats avdrag för representationskostnader. Sålunda har kyrkoherde förvägrats avdrag för representationskostnader vid installation (RÅ 1933 Fi 391) och för dylika kostnader i allmänhet (RÅ 1947 Fi 1644).

Däremot har kyrkoherde med hänsyn till tjänstgöringsortens avskilda läge och där rådande förhållanden medgetts avdrag med skäligen ansedda 300 kr. för kostnader för inlogering i prästgården av och kost åt myndighetspersoner och andra, som i kyrkliga eller allmänna angelägenheter besökt orten (RÅ 1949 ref. 8). I sistnämnda mål yttrade rege-

ringsrätten: Regeringsrätten finner väl vissa av A, såsom representationskostnader betecknade utgifter vara att anse såsom sådana av sedvanlig gästfrihet betingade kostnader, för vilka avdrag vid taxeringarna ej kan medges, likväl och som av handlingarna i målet framgår, att A, på grund av sin tjänsteställning samt ortens avskilda läge och där rådande förhållanden nödgats i icke obetydlig omfattning tillhandahålla kost och i åtskilliga fall även logi i sitt hem åt myndighetspersoner och andra, som i kyrkliga eller allmänna angelägenheter besökt orten, samt kostnaderna härför, vilka i brist på närmare utredning skäligen må uppskattas till 300 kr, följaktligen måste hänföras till kostnader för fullgörande av A:s kyrkoherdetjänst och således är avdragsgilla vid ifrågasvarande taxeringar, pröva regeringsrätten rättvist att nedsätta taxeringarna i enlighet därmed.

Frågor om rätt för företag att avdra kostnader för jubileumsfester o. dyl. har prövats i åtskilliga rättsfall, av vilka följande här återges.

RÅ 1954 Fi 1272. Smålands m. fl. provinsernas hypoteksförening anordnade med anledning av sitt 100-årsjubileum en bankett med deltagande av 177 personer, bl. a. styrelseledamöter, anställda och tidigare anställda, ortsombud samt representanter för olika föreningar. Kostnaden för banketten ansågs avdragsgill till så stor del att för föreningen icke uppkom något taxerat belopp. (Eljest skulle föreningen ha taxerats för 5 950 kr.)

RÅ 1949 Fi 342. Stockholms stads brandstodsbolag hade i samband med sitt 100-årsjubileum utgifter för bl. a. högtidssammanträde och middag med 8 378 kr., för vilka kostnader bolaget yrkade avdrag. I middagen hade deltagit 40 personer tillhörande överstyrelsen, 8 tillhörande styrelsen och revi-

sionen, 27 tillhörande kontorspersonal och tjänstemän samt 58 representanter för försäkringsbolag. Regeringsrätten ansåg att bolaget icke visat fog för sitt yrkande.

RÅ 1956 Fi 44. Aktiebolaget C. I. Wennbergs Mekaniska Verkstad erhöll avdrag för kostnader för 75-årsjubileum med 9 929 kr. (varav 7 766 kr. avsåg kostnader för jubileumsmiddag och 2 163 kr. kostnader för jubileumshögtidligheter i bolagets verkstadslokaler). 255 personer hade deltagit, därav 176 anställda, 15 myndighetsrepresentanter, 10 journalister och ett 50-tal kunder och leverantörer.

RÅ 1953 Fi 1487. Fastighetsaktiebolaget Drott erhöll avdrag för kostnader för middag i anledning av bolagets 50-årsjubileum för 75 anställda, 17 styrelseledamöter med fruar, 2 aktieägare och 9 hyresgäster. Kostnaden utgjorde 4 619 kr.

RÅ 1950 Fi 490. Albert Terberger Aktiebolag erhöll avdrag för kostnader för middag i samband med bolagets 50-årsjubileum med yrkat belopp 5 000 kr.

RÅ 1955 Fi 1268. Innehavaren av en större sko- och läderaffär i Uppsala yrkade avdrag för kostnader för en fest vid firmans 25-årsjubileum med 3 422 kr. I festen hade hela personalen, 11 personer, och 25 leverantörer, deltagit. Regeringsrätten medgav avdrag utom för ett ej specificerat belopp å cirka 900 kr.

RÅ 1947 Fi 293. Svenska Personalpensionskassan vägrades avdrag för kostnader för jubileumsmiddag vid kassans 25-årsjubileum.

RÅ 1952 Fi 1326. Åkeriförening (ordercentral) erhöll inte avdrag för kostnader för 10-årsfest, 3 376 kr., till vilken inbjudits kunder, leverantörer och samarbetande företag.

RÅ 1956 Fi 468. Grosshandelsbolag i

trävarubranschen erhöll avdrag för kostnader för firande av bolagets 30-årsjubileum med 2 000 kr. i stället för yrkade 3 573 kr. Huvudsakligen bestod kostnaderna i utgifter för sammankomst och lunch för 52 personer, varibland 6 var släktingar till huvudaktieägaren.

RÅ 1957 Fi 353. Ingenjörbyrå erhöll i regeringsrätten avdrag för yrkade kostnader 3 803 kr. för middag vid företagets 30-årsjubileum. I middagen deltog personalen med damer, kunder och leverantörer. Prövningsnämnden och kammarrätten hade medgett avdrag för blott halva kostnaden. Två ledamöter i regeringsrätten ansåg att kammarrättens utslag borde fastställas.

RÅ 1947 Fi 112. Advokat vägrades yrkat avdrag för middag vid 20-årsjubileum. I middagen deltog 102 inbjudna klienter samt kontorspersonal, och kostnaderna därför uppgick till 3 927 kr.

RÅ 1955 Fi 2113. Aktiebolaget Nyköpings Automobilfabrik erhöll avdrag med 27 875 kr. för en i samband med invigningen av ny fabriksbyggnad anordnad fest. Däri deltog 450 personer, varav 53 representanter för myndigheter och utländska beskickningar, 16 utländska leverantörer, 37 svenska leverantörer, 40 representanter för motororganisationer och pressen, 75 återförsäljare samt 229 anställda.

Beträffande aktiebolags och andra juridiska personers avdrag för representation har i vissa fall kunnat iaktas, att taxeringsnämnder och prövningsnämnder bedömt dessa avdrag enligt frikostigare grunder än som skulle ha tillämpats om liknande avdrag yrkats av fysisk person, som fått ersättning för utgifterna av aktiebolaget eller den juridiska personen. Emellertid torde några bärande skäl för en sådan åtskillnad inte föreligga och i ett regeringsrättsutslag (RÅ 1950 Fi 269) har använts en motivering, enligt vilken bedömning-

en bör vara oberoende av på vad sätt en utgift bestritts. I utslaget anföres:

»Av klaganden till stöd för hans talan i målet åberopade specifikationer ge vid handen, att av klaganden från Försäkringsaktiebolaget Mälaren för representation uppburna medel till övervägande del använts för utgifter, vilka — vare sig de bestritts direkt av bolaget eller av klaganden — icke varit avdragsgilla vid bolagets eller klagandens taxeringar, men även att klaganden i viss omfattning utövat sådan representation för bolagets räkning, att bolaget, därest det självt utövat representationen, ägt tillgodonjuta avdrag för kostnaden därför; och enär sistnämnda kostnad i brist på närmare utredning skäligen må såsom taxeringsnämnden ansett uppskattas till 1 200 kr. samt klaganden m. h. t. vad ovan anförts icke vid förevarande taxeringar bör förvägras avdrag för detta belopp...»

I fråga om avdrag för personalfester må framhållas rättsfallet RÅ 1958: ref.

57, enligt vilket ett bolag vägrades avdrag med 2 046 kr. för en personalfest, som brukade återkomma årligen. I festen hade deltagit 63 hos bolaget anställda personer. Avdrag har däremot medgetts för kaffebjudning, RÅ 1949 Fi 1182.

Avdrag för styrelse- och bolagsstämomiddagar har regelbundet vägrats, se exempelvis RÅ 1959 Fi 2027—2031.

Rörande avdrag för s. k. kundrepresentation — vilka avdrag torde röra sig om de största summorna — förekommer en mängd rättsfall, men av skäl som ovan berörts kan inte på grundval av desamma anges några regler efter vilka bedömningen skett. Det är emellertid att märka, att rättsfallen till helt övervägande del avser fysiska personer med inkomst av tjänst eller rörelse. Detta synes tyda på att avdrag i allmänhet medges, då kostnaderna för sådan representation direkt bokföres som omkostnader i aktiebolags räkenskaper.

## Representationsavdragen i praktiken — med exempel från taxeringsarbetet

### *Uttalanden av taxeringsintendenterna*

Genom cirkulär till taxeringsintendenterna i länen har de sakkunniga hemställt att få del av de erfarenheter, som gjorts bl. a. beträffande representationskostnadsavdragen under taxeringsarbetet i första instans och under arbetet å taxeringssektionerna. Därvid har de sakkunniga även anhållit att få exempel på avdragsyrkanden, som ansetts överdrivna eller svårbedömda, samt uppgift om i vilka hänseenden föreskrifter kan anses påkallade för att underlätta taxeringsarbetet.

Svar på skrivelsen har inkommit från flertalet taxeringsintendenter. Däri belyses med olika exempel de aktuella problemen på området och av svaren kan man få en bild av hur skilda frågor rörande avdragsrätten bedöms på taxeringsnämnds- och prövningsnämndsstadiet. Vidare innehåller yttrandena uttalanden om behovet av lagregler och i vissa fall också önskemål om den närmare utformningen av sådana regler. En sammanfattande redogörelse för innehållet i yttrandena lämnas här nedan, varvid först återges de allmänna synpunkter som anförts i yttrandena. Därefter redogöres för de mer speciella frågor, som berörts i taxeringsintendenternas svar. Anförda exempel liksom vissa andra från taxeringshandlingar hämtade exempel har sammanställts för sig i slutet av förevarande avsnitt.

I vissa yttranden göres några all-

mäna uttalanden om representationens *omfattning* och *utvecklingen* på området vilka är av intresse för bedömningen av frågan.

Sålunda uttalar *taxeringsintendenten i Västernorrlands län* att tendensen synes vara att avdragen för representationskostnader beloppsmässigt blir större och att till representation hänföres en allt omfångsrikare flora av utgifter.

*Taxeringsintendenten i Östergötlands län* gör gällande att avdrag för representation har tagit en omfattning hos vissa rörelseidkare, som för andra skattskyldiga måste vara direkt stötande.

Även *taxeringsintendenten i Värmlands län* anser att yrkade avdrag för representationskostnader årligen uppgår till mycket stora belopp. Representationen har fått en sådan omfattning, att vissa företag nödgats avdela särskild personal för att sköta densamma.

I många yttranden framhålles, att taxeringsmyndigheterna vid bedömandet av avdrag för representation merendels ställs inför stora svårigheter att avgöra huruvida det yrkade avdraget kan anses avse »legal» representation eller privata nöjes- och umgängeskostnader, då gränserna här är så flytande.

*Taxeringsintendenten i Stockholms län* uttalar sålunda, att det knappast torde behöva påpekas att representationsavdragen medför många både svårlösta och i utredningshänseende tidskrävande taxeringsproblem. I ett stort antal

fall framstår yrkandena såsom överdrivna och torde få betraktas såsom mer eller mindre medvetna försök att erhålla avdrag för sådana kostnader, som rätteligen bör hänföras till privata levnadskostnader. Den omständigheten att dylika överdrivna avdrag svårigen kan beivras genom tillämpning av skattestrafflagen — i flertalet fall kan den skattskyldige sålunda göra gällande att det hela är en omdömesfråga — torde stimulera till en viss spekulation i avdragens storlek.

*Taxeringsintendenten i Göteborgs och Bohus län* anser att den väsentligaste orsaken till föreliggande svårigheter att bedöma skäligheten i yrkade avdrag för representation är att det ofta icke är möjligt att i efterhand bedöma i vilken utsträckning den utövade representationen verkligen varit nödvändig för intäkternas förvärvande. En jämförelse mellan i övrigt likartade företag visar stora variationer, när det gäller storleken av utgifterna för representation. Detta tyder på att omfattningen av representation i många fall är beroende av exempelvis den skattskyldiges personliga inställning till restaurangbesök. Möjligheten att erhålla avdrag vid taxeringen för dylika kostnader torde därvid helt naturligt utgöra en stimulerande faktor.

Att avdragsfrågan bereder svårigheter anser *taxeringsintendenten i Gävleborgs län* främst bero på att oklarhet synes råda såväl hos de skattskyldiga som hos beskattningsnämnder och skattedomstolar rörande vilka krav, som skall eller bör ställas på underlaget för avdragsyrkandena, d. v. s. i fråga om anteckningar och verifikationer.

*Taxeringsintendenten i Värmlands län* framhåller, att det vid utredningar gång efter annan visar sig att vad som i deklARATIONERNA anges som representation i själva verket avser personliga lev-

nadskostnader, vilka enligt 20 § KL icke är avdragsgilla. När det gäller förvärvskällan tjänst, har taxeringsnämnderna tämligen stora möjligheter att uppmärksamma och inskrida mot sådana yrkanden. Däremot är det mycket svårt och ofta omöjligt att komma till rätta härmed i fråga om förvärvskällan rörelse, där representationskostnaderna ofta döljes på omkostnadskontot, så att bokföringsgranskning måste tillgripas för att få fram dem. Många skattskyldiga kan till följd härav få avdrag för en icke obetydlig del av sina levnadskostnader utan att taxeringsnämnderna har någon möjlighet att inskrida.

I fråga om *behovet av lagstiftning* göres några uttalanden.

Sålunda framhåller *taxeringsintendenten i Östergötlands län* att praxis visserligen i flertalet fall intagit en restriktiv ståndpunkt, då det gäller representation, men denna allmänna inställning torde icke vara tillräcklig. Närmare bestämmelser bör därför utfärdas om de krav som skall ställas för att avdragsgill representation skall anses föreliggande. Kraven på bevisning från de skattskyldigas sida att sådan representation förelegat, som skäligen bör medföra rätt till avdrag, bör sålunda betydligt skärpas.

*Taxeringsintendenten i Västernorrlands län* uttalar att de skattskyldigas yrkanden om avdrag för representationskostnader alltid varit svåra att bedöma vid taxering i första instans, då förefintliga rättsfall ger föga vägledning för bedömningen, och dessa frågor har efter hand blivit alltmer svårbedömda. Vad som är att hänföra till avdragsgilla omkostnader och icke avdragsgilla levnadskostnader bedöms föga enhetligt, vilket ofta medför konflikter med de skattskyldiga. Klarare rättsregler i ämnet får därför anses önskvärda.

*Taxeringsintendenten i Värmlands län* betecknar det som en allvarlig brist, att skatteförfattningarna nästan helt saknar föreskrifter om avdrag för representationskostnader. Förefintliga prejudikat är naturligen till viss ledning vid taxeringsarbetet, men värdet av denna vägledning begränsas av att det ena fallet nästan aldrig är det andra riktigt likt. För att i möjligaste mån råda bot på missförhållandena på detta område och för att skapa större enhetlighet vid taxeringen synes det nödvändigt att för taxeringsmyndigheternas vägledning införa bestämmelser i skatteförfattningarna om rätten till avdrag för representation.

En tveksam inställning till möjligheterna att lagstiftningsvägen lösa frågan intar *taxeringsintendenten i Kalmar län*. Han framhåller svårigheten att åstadkomma sådana bestämmelser, som resulterar i en minskning av de obehöriga avdragen för representation o. dyl. men ändå är smidiga i tillämpningen. En tänkbar lösning vore, att skattelags-sakkunniga i sitt betänkande framlägger principiella synpunkter på frågan utan att avge något förslag till ändrad lagstiftning; därvid förutsättes att riksskattenämnden skulle utfärda sådana anvisningar i ämnet, som kunde förväntas resultera i en noggrannare prövning av avdragsyrkandenas befogenhet.

Några uttalanden om möjligheterna att helt slopa *avdragsrätten* för representationskostnader föreligger.

*Taxeringsintendenten i Älvsborgs län* framhåller, att det otvivelaktigt förhåller sig så att de nuvarande bestämmelserna om avdragsrätt för representationskostnader stimulerar de skattskyldiga till ökad representation — »man äter och dricker på statens bekostnad». Man kan inte frita sig från känslan av att dylika tankegångar ligger bakom

rådande affärskutym med en utbredd, många gånger ömsesidig representation.

Härefter fortsätter *taxeringsintendenten*.

Därest avdrag för dylika kostnader ej skulle medgivas, kan man förvänta en avsevärd nedgång av representationen inom näringslivet. Genom den fördyring av kostnaderna, som ett dylikt förbud skulle medföra, torde den osunda representationen försvinna. Detta skulle innebära en välbehövlig sanering, som torde hälsas med tillfredsställelse även av företagen. Dessa finge härigenom ett välkommet argument att visa ifrån sig ohemula representationsanspråk från kundernas sida. Samtidigt tvingades de att på ett annat sätt än vad nu är fallet väga nyttan av en viss representation mot kostnaden för densamma.

För skattemyndigheternas vidkommande skulle en dylik bestämmelse medföra en väsentlig lättnad, även om andra gränsdragningsproblem av mindre storleksordning bleve aktuella, nämligen frågan om vad som är att hänföra till representation.

Till förmån för ett dylikt förbud kan även framhållas allmänhetens berättigade krav på att staten ej indirekt bör ge bidrag till vissa skattskyldigas privata levnadskostnader.

I övrigt har de *taxeringsintendenter*, som uttalat sig i frågan, tagit ställning mot ett fullständigt slopande av *avdragsrätten*.

Sålunda anför t. ex. *taxeringsintendenten i Västernorrlands län* att den enklaste regeln att tillämpa på detta område vore att jämställa representation med gåvor, varigenom några avdrag praktiskt taget aldrig skulle medges. Ehuru det icke saknats röster i debatten för en dylik lösning torde den icke utgöra en framkomlig väg. Den skulle väl icke heller stå i överensstämmelse med grundtankarna i våra skattelagar; det vore orimligt att hävda att representationsutgifter alltid är obefogade.

*Taxeringsintendenten i Värmlands län* framhåller att *taxeringsmyndighe-*



terna ofta saknar möjlighet att kontrollera arten av yrkade avdrag och icke kan inskrida mot utgifter, som i realiteten utgör personliga levnadskostnader. Dessa avdrag står sålunda mången gång i strid mot principen om en rättvis och likformig taxering, men att därför — som på sina håll föreslagits — stadga förbud mot sådana avdrag över huvud torde emellertid vara helt uteslutet. Ett sådant förbud skulle bli effektivt endast beträffande skattskyldiga med inkomst av tjänst, vilkas inkomstberäkning taxeringsnämnderna har större möjlighet att kontrollera.

Inte heller *taxeringsintendenten i Kalmar län* finner det skäligt att helt upphäva rätten till avdrag, då med hänsyn till behovet av personliga kontakter inom affärslivet representation i viss omfattning torde vara affärsmässigt befogad.

En liknande uppfattning företräder *taxeringsintendenterna i Östergötlands och Norrbottens län*, som betonar att med hänsyn till att förhållandena växlar från fall till fall en individuell prövning måste ske.

*Taxeringsintendenten i Göteborgs och Bohus län* uttalar att det — med hänsyn till det nära samband som råder mellan representation genom restaurangbesök och levnadskostnader — synes kunna ifrågasättas, om man icke bör helt vägra avdrag för dylika kostnader. En sådan bestämmelse skulle dock i vissa fall leda till ett icke helt tillfredsställande resultat. Att helt förvägra exempelvis exportindustrin avdrag för dylika kostnader är måhända icke lämpligt.

I flertalet yttranden uttryckes önskemål om att de skattskyldiga, som yrkar avdrag för representation, skall vara skyldiga att styrka avdragsrätten med *specificerade uppgifter*.

*Taxeringsintendenten i Västernorrlands län* framhåller sålunda att om man skall komma till rätta med de nuvarande otillfredsställande förhållandena, det torde vara oundvikligt att införa ett ovillkorligt utredningskrav. Den som påkallar avdrag för representationskostnader, skall ha att förebringa för avdragets bedömande erforderliga uppgifter. Denna utredning bör omfatta dels en förteckning med identifieringsuppgifter å de personer, som varit föremål för representationen, dels uppgift om representationens art och kostnaderna vid varje representationstillfälle, dels ock en sannolikhetsbevisning rörande kostnadernas karaktär av driftkostnad för den rörelse eller verksamhet, varom fråga är.

Jämväl *taxeringsintendenten i Gävleborgs län* anser, att om det av principiella skäl skulle föreligga hinder mot införande av särskild lagbestämmelse, varigenom representationskostnader förklaras vara icke avdragsgilla, synes de skattskyldiga genom särskild lagbestämmelse böra åläggas att föra särskild liggare enligt förslagsvis av riksskattenämnden utarbetat formulär, där såsom obligatorisk uppgift bör ingå bl. a. redogörelse för sambandet mellan de i representationen deltagande personerna och den skattskyldiges förvärvsverksamhet.

*Taxeringsintendenten i Örebro län* erinrar om att yrkanden om avdrag för representationskostnader i allmänhet medför skriftväxling med de skattskyldiga för erhållande av erforderlig utredning. Det skulle underlätta taxeringsarbetet om obligatorisk skyldighet förelåg att vid deklarationen foga specifikation av representationskostnaderna, varvid även bör upplysas om var och mot vem representationen utövats. Möjligen kan härvid anges en undre gräns för uppgiftsskyldigheten.

*Taxeringsintendenten i Kalmar län* erinrar om att det å deklarationsformulären 1 b och 8 a finns plats för angivande av storleken av sådana representationskostnader, som icke redovisats å kontrolluppgifter. Denna uppgift är i och för sig av visst värde, men om större aktieägare och chefstjänstemän därjämte erhållit betydande representationsersättningar, kan taxeringsnämnden bibringas en skev uppfattning om avdragets skälighet. Det synes därför önskvärt, att deklarationsformulären förses med ytterligare plats för uppgift om företagets totala representationskostnader.

För att underlätta taxeringsmyndigheternas arbete skulle vissa riktlinjer och direkta anvisningar vara av värde, uttalar *taxeringsintendenten i Hallands län*. Bestämmelserna bör lämpligen ange det minimikrav å underlaget för representationsavdrag, som taxeringsmyndigheterna kan ha rätt att kräva.

I vissa yttranden har närmare angetts vilka fordringar som bör uppställas för att avdrag skall medges för kostnader avseende representation dels i hemmet och dels i annan form.

Då det gäller representation utom hemmet (vanligen i form av restaurangbesök) bör enligt *taxeringsintendenten i Västerbottens län* föreskrivas skyldighet för vederbörande att ta och bevara kvitton och övriga verifikat till styrkande av utgifterna. Den skattskyldige bör vidare åläggas att å restaurangnota och liknande verifikat anteckna namn, titel och hemvist för den person, mot vilken representationen utövats, ävensom firmanamnet å det företag, denne företräder samt, därest firmanamnet icke ger täckning härför, den bransch företaget representerar.

*Taxeringsintendenten i Göteborgs och Bohus län* framhåller, att en möjlighet att komma till rätta med föreliggande

svårigheter att på grundval av föredda restaurangnotor bedöma storleken av den skattskyldiges representationskostnader synes vara att man ålägger skattskyldig att föra särskilda anteckningar beträffande representationen, med angivande av dag, årtal, ort samt namn och adress å den person, mot vilken representationen utövats. Som förhållandena nu är saknar notorna oftast årtalsangivelse. Det har förekommit, att skattskyldig till styrkande av yrkat avdrag för representation företett en bunt restaurangnotor. Vid granskning av dessa har framkommit, att den skattskyldige samlat restaurangnotor under flera år, så att han alltid har en bunt till hands för att vid anfordran kunna »styrka» i deklarationen yrkat avdrag.

Inom *Skaraborgs län* brukar — enligt vad *taxeringsintendenten* därstädes upplyser — godtas om den skattskyldige å restaurangnota antecknat, vilka personer som deltagit i måltiden, samt kunnat visa, att han haft affärsförbindelse med personerna i fråga. Det har dock ej brukat krävas att det direkta sambandet mellan restaurangbesöket och affärsuppgörelse e. dyl. visas. Ett behov av anvisningar, som anger vad som bör krävas i detta avseende, får anses föreligga.

I fråga om representation i hemmet anser *taxeringsintendenten i Västerbottens län*, att den skattskyldige bör åläggas föra anteckningar över inviterade gäster i den mån han yrkar avdrag för denna representationskostnad. Av anteckningarna bör framgå samma uppgifter som vid representation på restaurang. Härutöver bör framgå måltidens art (lunch, middag, supé) samt beräknad kostnad i genomsnitt per person. Ifrågasättas kan måhända om icke anteckning jämväl bör ske om vad av nyssnämnda kostnad hänförs sig till sprit och vin.

Inte heller *taxeringsintendenten i Hallands län* finner avdrag för representationskostnader i hemmet böra ifrågakomma med mindre uppgift lämnas för varje särskilt representations-tillfälle beträffande kostnader, deltagare, företag samt ändamål. Kostnaderna bör vara specificerade. Runda summor samt systembolagskvitton bör icke kunna godkännas.

Liknande önskemål framför *taxeringsintendenten i Östergötlands län*.

*Taxeringsintendenten i Skaraborgs län* upplyser att i några fall överenskommelse träffats mellan taxeringsnämnd och skattskyldig att denne skall föra anteckningar om hemmarepresentationen med angivande av namn på de personer, som representationen avsett, vad slags måltid det varit fråga om samt kostnaden för densamma. Förfarings sättet synes ge viss ledning för bedömande av avdrag för representationskostnader i hemmet.

*Taxeringsintendenten i Hallands län* framhåller att uppgifter bör lämnas beträffande mottagarna av gåvor, så att kontroll kan ske av att dylika gåvor icke som så ofta sker i verkligheten har karaktären av rena byteshandeln personliga umgängesvännor emellan.

*Taxeringsintendenten i Västernorrlands län* anför att med representation bör förstås allenast sådan form av personligen utövad gästfrihet, som avser att skapa och vidmakthålla ett företags affärsförbindelser *utåt* — huvudsakligen gentemot kunder men även i vissa fall mot leverantörer, organisationer m. fl. Därvid torde förutsättas, att avdragsgill representationskostnad endast kan ifrågakomma i rörelse och för skattskyldig som är anställd i rörelse samt för skattskyldig med inkomst av tjänst, som avser provisionsförsäljning eller provisionsinköp. Utanför begreppet representation faller sålunda sådan

gästfrihet, som utövas mot företagets egna anställda, chefer och arbetskamrater, och avser att skapa trivsel inom företaget. Härvidlag får avdragsrätten anknytas till vad som enligt god affärs sed kan betecknas som personalvård.

Ett särskilt problem anger *taxeringsintendenten i Hallands län* som anser att visst intresse i detta sammanhang bör ägnas frågan om representation skall kunna utövas enbart gentemot affärsförbindelse eller dennes representant eller om avdrag skall få ske även för representation mot familjemedlemmar och anhöriga till dem som representationen i första hand riktar sig emot. Fall har förekommit där invitation till måltid direkt efter träffad affärsuppgörelse avvisats, men där önskemål i stället har uttryckts om att en invitation till måltid å restaurang gärna skulle accepteras en kommande lördagskväll och då med damer.

Det påpekas av ett par *taxeringsintendenter* att utövad representation ibland sker i syfte att återgälda representation som tidigare utövats mot den representerande.

Bland annat pekar *taxeringsintendenten i Älvsborgs län* på att i tider med brist på varor representation gentemot företagets leverantörer kan ha stor betydelse för företaget. För närvarande synes emellertid denna representation närmast äga rum för att inom vänskapens ram återgälda av leverantörerna i form av representation visad gästfrihet. För *taxeringsmyndigheterna* är det svårt att vägra avdrag för verifierade kostnader av detta slag.

*Taxeringsintendenten i Örebro län* har noterat att avdrag yrkats för representation mot tjänstemän i andra bolag i den koncern ett bolag tillhör. Här synes närmast vara fråga om ut-

byte av bjudningar mellan koncernbolagen.

Den vanligaste anledningen till att avdrag för representationskostnader vägras är att representationen utöfvats i sådan form att den icke ansetts motivera avdragsrätt.

Beträffande den form av representation, som består i överlämnande av *presenter, blommor m. m.*, framhåller *taxeringsintendenten i Älvsborgs län* att utgifter för dylik representation i praxis — med eller utan fog — ansetts böra betraktas som ej avdragsgilla privata levnadskostnader. Att så ibland kan vara fallet står klart. Å andra sidan är det svårförståeligt, att just denna form av representation skall behandlas med särskild stränghet. I vissa fall, t. ex. då en leverantör uppvaktar ett kundföretag med en blomsteruppsats vid öppnandet av en ny filial, synes det knappast rimligt att vägra avdrag.

*Taxeringsintendenten i Malmöhus län* anför att gåvor till kunder vid helger och högtidsdagar erbjuder problem. Det förekommer att företag vid julhelgen tillställer kunder presenter i form av exempelvis silverfat, cigarrettändare, askfat eller chokladkartonger, där givaren anbringat sitt firmamamn på undanskymd plats. Reklamvärdet av dylika presenter torde vara obetydligt. Gränsdragningen mellan avdragsgilla omkostnader och personliga levnadskostnader bereder i dylika fall svårigheter.

*Taxeringsintendenten i Hallands län* uttalar, att sådan representation som är direkt ägnad att nedbringa mottagarens levnadskostnader utan att skattepliktig intäkt för denne uppkommer synes särskilt betänklig. Gåvor kring jultiden är ett exempel härpå. Rena reklamartiklar eller artiklar, som har direkt samband med givarens egen produktion, kan väl

i allmänhet godtas såsom avdragsgill omkostnad utan alltför vidlyftig utredning. Avdragsrätten för inköp av fruktkorgar, laxpaket o. s. v. till kunder torde vara mera tveksam men bör kunna accepteras i vissa fall, exempelvis då ett dylikt inköp ersätter kostnader för ett eljest dyrare restaurangbesök.

*Taxeringsintendenten i Värmlands län* anser, att då skattskyldiga uppvaktar affärsbekanta och deras familjer med dyrbara blomster- och fruktkorgar, chokladkartonger, böcker etc. representationen har sådan form att den närmast är att anse som icke avdragsgill gåva.

Representation i form av teaterbesök, beivrande av boxningsmatcher o. dyl. anser *taxeringsintendenten i Göteborgs och Bohus län* böra vara icke avdragsgill, då det i praktiken inte torde vara möjligt att bedöma i vad mån dessa kostnader verkligen bör betraktas såsom avdragsgilla omkostnader.

Kontanta julklappar, varom kontrolluppgift icke lämnats, finner *taxeringsintendenten i Norrbottens län* böra undantas från avdragsrätt.

Många av de hörda *taxeringsintendenterna* anser att avdrag ej bör ges för kostnader för inköp av *sprit* på systembolag.

*Taxeringsintendenten i Älvsborgs län* anför sålunda, att i icke så få fall har skattskyldiga yrkat avdrag för inköp av spritdrycker hos systembolag. Som motiv härför har de framhållit, att det — förutom att det sparar tid — för dem ställer sig mycket billigare att bjuda kunderna på »förfriskningar» vid förelisningen i uppackningsrummet i stället för att bjuda på lunch eller middag. Det ligger i sakens natur, att det för skattemyndigheternas vidkommande ställer sig mycket svårt att kontrollera riktigheten av dessa uppgifter. Dylika av-

drag torde därför i de flesta fall ha vägrats.

Likaså ifrågasätter *taxeringsintendenten i Göteborgs och Bohus län* om utgifter för sprit bör vara avdragsgilla. I varje fall bör kostnader för inköp av sprit direkt från systembolag och tobaksvaror direkt från detaljaffär icke godkännas för avdrag, då det i praxis icke torde vara möjligt att från dessa kostnader särskilja vad som avser representation resp. levnadskostnad.

Jämväl *taxeringsintendenten i Norrbottens län* anser att kostnad för spritinköp liksom för restaurangbesök med spritförtäring ej bör vara avdragsgill, en uppfattning, som likväl i ett par fall från länet icke godtagits av regeringsrätten.

I ett par yttranden har påpekats, att då representation utövats i utlandet, t. ex. under affärsresor, särskilda svårigheter föreligger att bedöma kostnaderna.

*Taxeringsintendenten i Skaraborgs län* upplyser att verifieringen i sådana fall är knapphändig och att de skattskyldiga genomgående hävdar att det är kostsammare att representera i utlandet än i Sverige. Därest föreskrifter utfärdats om avdrag för representationskostnader vid taxering, anses därför önskvärt att dessa även omfattar representation i utlandet.

Av *taxeringsintendenten i Stockholms län* betecknas avdragen för utlandsrepresentation som särskilt svårbedömbara och svårkontrollerade.

*Representation i hemmet* är en form som vållat relativt små svårigheter för taxeringsmyndigheterna vid bedömningen, beroende på att dessa fall numera är förhållandevis fåtaliga.

*Taxeringsintendenten i Östergötlands län* framhåller t. ex. att även om yrkan-

den om avdrag för representation i hemmet varit fåtaliga, torde de ändock vara värda att uppmärksammas, då kostnadsavdraget, som icke alltid kunnat styrkas medelst verifikationer, i viss utsträckning kan ha innefattat avdrag för levnadskostnad, särskilt i fråga om familjebolag. Då representationen avsett utländska affärsförbindelser får det anses mer befogat än i andra fall att den sker i hemmet.

Yrkanden om avdrag för representation i hemmet kan enligt vad *taxeringsintendenten i Malmöhus län* upplyser i regel hänföras till vissa kategorier skattskyldiga, direktörer i familjebolag och vissa andra direktörer i större företag, framför allt bankdirektörer. På grund av en restriktiv praxis torde dylika yrkanden i regel icke erbjuda några större svårigheter för skattemyndigheterna.

Av samma uppfattning är *taxeringsintendenten i Kalmar län*, som ifrågasätter om icke en anvisningspunkt borde införas med sådant innehåll, att en restriktiv rättstillämpning beträffande avdrag för restaurangrepresentation skulle kunna uppnås.

*Taxeringsintendenten i Göteborgs och Bohus län* anser, att avdrag icke bör medges för denna form av representation i den mån den utövas av företag, belägna i städer och samhällen där restauranger finns.

*Taxeringsintendenten i Gävleborgs län* uttalar att det — med hänsyn till de skattskyldigas obenägenhet att lämna godtagbar utredning och då det icke kan anses förenligt med taxeringsmyndigheternas uppgifter i skatteprocessen eller med »privatlivets helgd» att i detalj utreda en skattskyldigs förhållanden i hemmet — bör övervägas, om icke representationskostnader i hemmet genom en särskild lagbestämmelse borde förklaras vara icke avdragsgilla vid

taxeringen. Detta skulle visserligen komma att innebära en kostnadsökning för de representerande företagen men utgör ändock intet hinder för utövande av erforderlig representation — det blir liksom för närvarande en avvägningsfråga för företaget, huruvida den planerade representationen kan beräknas bli av sådan nytta för företaget, att kostnaden för densamma är affärsmässigt motiverad.

En liberal inställning till frågan om avdrag för representation i hemmet har *taxeringsintendenten i Kronobergs län*, som anför.

Representationskostnader i hemmet torde i allmänhet medgivas ytterst sparsamt och med snävt tilltagna belopp. Häremot har riktats viss kritik. Det har sålunda gjorts gällande, att sådan representation avser att begränsa kostnader, som är ofrånkomliga och som därför på grund av skattemyndigheternas njugghet nu måste till väsentligt högre pris förläggas till hotell och restauranger. Det har även påpekats att hemmamiljön är att föredraga framför den främmande restaurangmiljön. Kritiken har onekligen visst fog för sig. Skattemyndigheternas obenägenhet att medgiva avdrag för hemmarepresentation beror sannolikt på att kostnaderna sällan kan verifieras. Med hänsyn till att detta slag av representation är kostnadsbesparande, synes det dock önskvärt att lättnader på detta område införes och att vederbörande erhåller anvisningar om hur kostnaderna i fråga lämpligen bör verifieras, varvid ej alltför stränga krav bör uppställas.

Då det gäller *representation utom hemmet* synes råda den uppfattningen att avdrag enligt gällande rätt medges enligt frikostigare grunder än beträffande representation i hemmet.

*Taxeringsintendenten i Östergötlands län* upplyser, att för medgivande av avdrag regelmässigt krävts att kostnaderna kunnat styrkas medelst verifikationer. I vissa fall har avdrag för representation förvägrats enär representation inte ansetts erforderlig inom

branschen. Där representation ansetts erforderlig, har det emellertid många gånger visat sig svårt att — även då kvitterade restaurang- och hotellnotor med därtill hörande anteckningar om deltagares namn och adress företetts — kunna avgöra, huruvida de yrkade avdragen i sin helhet avsett verklig representation. Det är sålunda icke sällan som avdrag yrkats för gästfrihet mot släktingar, å personliga högtidsdagar, vid större helger eller liknande. En tillfredsställande kontroll av restaurangnotornas äkthet är som regel utesluten, då notan icke utställes på den utbetalande och en bekräftelse av utbetalningen från restaurangens sida i efterhand som regel inte kan erhållas. Härigenom kan restaurangnotor komma att utgöra »handelsvara» för bokföringsändamål. De av utbetalaren angivna namnen på notans baksida kan vidare sakna motsvarighet i verkligheten. Ofta kan inte kontrolleras, huru härmed förhåller sig.

*Taxeringsintendenten i Kalmar län* uppger, att taxeringsmyndigheterna i allmänhet torde kräva, att anteckning görs å notans baksida om vilken eller vilka personer representationen avsett. En eller några personers namn på baksidan av en restaurangnota utgör emellertid icke något bevis för att fråga varit om representation.

Inom *Malmöhus län* förekommer representation å restaurang i stor utsträckning enligt vad taxeringsintendenten i länet meddelar. Verifieringen av dylika kostnader är oftast otillfredsställande. Skattemyndigheternas krav att å varje nota skall anges vilka personer som deltagit i måltiden och anledningen till representationen uppfylls sällan. Notorna saknar i regel årtal och är ofta helt odaterade, vilket kan ge anledning till misstanke att samma nota användes som verifikation flera år.

Taxeringsrevisorerna har icke ansetts berättigade att vid granskning av dylika notor genom åsättande av stämpel eller dylikt utmärka att handlingen reviderats. En bestämmelse om rätt till lämplig dylik märkning skulle vara av stort värde. Ofta är representationsmiddagar förenade med teaterbesök. Avdragsgillheten av representation i dylika former förefaller tveksam.

I några yttranden har särskilt understrukits svårigheterna att bedöma de avdragsgilla kostnaderna för den representation, som utövas av *handelsresande*.

Sälunda uttalar *taxeringsintendenten i Värmlands län*, att det från denna grupp skattskyldiga ofta förekommer yrkanden om avdrag för representation, vilka är både överdrivna och dåligt motiverade. Ej sällan tyder avdragna kostnader på en överdådig livsföring i fråga om mat och dryck, och det blir då anledning att reducera avdragen till vad som kan anses skäligt för det syfte, som representationen avser att fylla. Ibland måste man helt underkänna den skattskyldiges påstående, att representationen varit nödvändig för inkomstens förvärvande. Detta kan exempelvis gälla sådana fall, då försäljaren av en viss vara påstår sig ha haft nödvändig representation även i tider, då köparna på grund av varubrist överbjuder varandra för att komma över ifrågavarande vara.

*Taxeringsintendenten i Kalmar län* påpekar att handelsresande, reseinspektörer och andra personer med likartade yrken ofta redovisar betydande avdrag för representationskostnader. Dessa kostnader kan i regel till större delen styrkas med restaurangnotor. Det är emellertid sannolikt, att på detta sätt styrkta kostnader i stor omfattning avser annat än representation i egentlig

bemärkelse. Notan har nämligen samma utseende antingen det varit fråga om representation eller om kamratlig samvaro med t. ex. några yrkeskolleger. Uttalanden om att restaurangnotor köps för att användas som verifikationer å representationskostnader torde icke helt kunna avfärdas som en myt, då det förekommit, att man vid jämförelse mellan en resandes vistelseorter och av honom åberopade restaurangnotor kan finna notor från orter, där den skattskyldige icke varit vid tidpunkten för notornas utskrivande.

Ett särskilt problem beröres av *taxeringsintendenten i Östergötlands län*, som anmärker att representation i vissa fall kan medföra att traktamenten under resor till stor del inte behövt utnyttjas för omkostnader. Det förekommer relativt sällan, att skattskyldig som gör avdrag för representation, beaktar att avdrag i nämnda fall inte bör göras för sådan representationskostnad, som belöper på den skattskyldige själv och som kunnat bestridas av uppbyren traktamentsersättning för vilken avdrag åtnjutes.

#### *Exempel från taxeringsarbetet*

I det följande återges några från det praktiska taxeringsarbetet hämtade exempel på yrkanden om avdrag för representation, varigenom bl. a. belyses mångfalden och arten av de utgifter, som för närvarande avdras såsom representationskostnader, och de svårigheter, som möter då taxeringsmyndigheterna skall söka kontrollera avdragens befogenhet. Exempelen torde också visa, att de avdrag, som för närvarande yrkas och medges, ej sällan överskrider vad som kan anses skäligt.

#### *Bristande verifiiering*

1) Såsom verifikation å representationsutgifter åberopas stundom enbart

kvitto på en rund summa, varvid endast anges att denna avser representation under visst antal månader.

2) Verkställande direktör i familjebolag inlämnade då och då till sin kassörska en bunt verifikationer, huvudsakligen restaurangnotor, avseende en viss tidsperiod. Kassörskan betalade totalsumman av verifikationerna till direktören och utbetalade samtidigt traktaments- och reseersättning till honom för resor under motsvarande tid. Samtliga notor bokfördes såsom representationskostnader oberoende av huru många personer, som deltagit i de enskilda måltiderna. Notor avseende en enda person förelåg, utfärdade såväl å restauranger på orter dit tjänsteresor företagits som å restauranger i hemstaden. Även räkningar utfärdade å restaurangvagnar återfanns bland representationskvittona. Traktamentsersättning utbetalades med visst belopp per dag. Någon hänsyn till att en hel del av direktörens egna måltidskostnader täckts av erhållen ersättning för »representationskostnader» hade icke tagits. Några anteckningar om vilka som deltagit i representationsmåltiderna eller om vilket företag deltagarna representerade förelåg ej.

3) Såsom verifikationer för representationskostnader i hemmet har förelegat blott och bart kvittan från systembolaget.

4) Avdrag för representationskostnader i hemmet har, utan att något belopp härför anvisats av arbetsgivaren, yrkats med runda belopp utan att verifikationer eller utredning förelegat.

5) En skeppsmäklare yrkade avdrag med 3 000 kr. för utövad representation. Taxeringsintendenten anhöll om närmare redogörelse för när och var representation utövats, deltagande personers och av dessa företrädde företags namn samt för arten av klagandens el-

ler hans arbetsgivares affärsförbindelser med nämnda personer och företag samt begärde, att den skattskyldige skulle förete anteckningar, verifikationer e. dyl. till styrkande av kostnadernas storlek. Som svar meddelades, att sådana anteckningar icke förts att den begärda redogörelsen kunde lämnas. Icke heller kunde några verifikationer till styrkande av det yrkade avdraget företes. Det upplystes, att den skattskyldige ända sedan år 1936 årligen medgetts avdrag för representationskostnader med 3 000 kr. utan att behöva styrka förekomsten av sådana kostnader.

#### *Representation i allmänhet*

6) Direktör i en den 1 maj under beskattningsåret nystartad verkstadsrörelse, som under år 1959 hade en omsättning å 1 127 000 kr. med en nettointäkt enligt deklarationen av 5 184 kr., redovisade bl. a. »förvaltningskostnader» å 48 681 kr. Av taxeringsnämnden infordrad specifikation över förvaltningskostnaderna utvisade, att däri ingick bl. a. »resor och representation» med 24 864 kr. Sedan taxeringsnämnden infordrat specifikation till jämväl dessa utgifter, uppgav direktören följande detaljposter:

»Spritkvitton	2 700
Restaurangbesök, enligt notor	6 069
Hotellrum	696
Resor, inkl. fiskeresor med kunder	2 292
Blomsterkorgar	2 873
Representation i hemmet	7 650
Renkött (Kunder till julen)	1 800
Fisk	436
Övrigt	348

Kr. 24 864»

Som motivering anfördes bl. a. att det gällt att få förbindelser med så många inom branschen som möjligt och då icke blott personer, som haft behov av företagets produkter, utan jämväl med personer, som kunnat ge uppslag till objekt för tillverkningen. Taxerings-



nämnden medgav avdrag för rese- och representationskostnader med 12 000 kr.

7) Ett bolag, som försålde grus och mursand, anordnade representationsmiddag för 48 personer, varav flertalet byggmästare, för en kostnad av 3 417 kr. och en liknande för 17 personer för 1 431 kr. Då middagarna icke anordnats på grund av affärsuppgörelser eller i samband med något bolagets jubileum, har utgiften icke ansetts avdragsgill.

8) Byggnadsaktiebolag i Stockholm har yrkat avdrag för representation, som utövats i Köpenhamn, för sju personer med drygt 7 000 kr.

9) Generalkonsul har yrkat avdrag för kostnader för representation, som utövats för konsulatets räkning, med 2 000 kr.

10) Vid revision av ett bilhandelsbolags räkenskaper har granskning skett av underlaget för kostnader avseende representation i samband med restaurang- och konditoribesök. Vid denna genomgång har påträffats restaurangnotor, av vilka framgår att i måltiden helt eller i viss utsträckning deltagit sådana personer, vilka icke kan betraktas såsom några bolagets affärsförbindelser i egentlig mening. Vidare har bland de restaurangnotor, som belastat något av representationskontona, även återfunnits sådana, där enbart hos bolaget anställd personal deltagit i måltiderna. Av bolaget under beskattningsåret bestridda kostnader för dylik representation har uppgått till 4 372 kr.

#### *Representation i hemmet*

11) Distriktschef för sakförsäkringsbolag har av kammarrätten erhållit avdrag för kostnad för middag i hemmet, i vilken deltog ett antal personer representerande företaget vilka genom distriktschefen tagit försäkringar, även som fruar. Då bjudningen likaväl kunde

ha varit en privat familjebjudning, hade taxeringsintendenten yrkat att avdraget ej skulle medges.

12) Flottningschef, som uppburit representationsbidrag med 4 000 kr., yrkade avdrag för representation i hemmet med 2 900 kr. (återstoden av bidraget förbrukat under tjänsteresor). Prövningsnämnden medgav avdrag för representation i hemmet med 500 kr. I besvär till kammarrätten åberopade flottningschefen till stöd för sitt yrkande om avdrag för representation i hemmet bl. a. dels att flottningsföreningen enligt reglementet hade till uppgift att i vissa närmare vattendrag »ombesörja den allmänna flottningen, handhava och vidmakthålla flottleden jämte dess tillhörigheter samt uppbära och redovisa de för flottledens nyttjande stadgade flottledsavgifter», dels ock ett kammarrättens utslag, enligt vilket han vid sin taxering år 1948 medgetts avdrag med 2 100 kr. för den representation, som han utövat i sin egenskap av flottningschef.

13) I ett län har observerats flera fall, där bruksföretag till chefstjänstemän utgett representationsersättningar utöver kostnaderna för bjudande av gäster. Sådana ersättningar har i vissa fall motiverats med de merkostnader, som är förenade med att chefsbostaden är större än vad som svarar mot den anställdes personliga behov.

14) Mellan ett bruksbolag och en chefstjänsteman stadgades bl. a. att tjänstemannen var skyldig att hålla bostaden och hemmet på en sådan nivåklass, att han där kunde utöva en värdig representation och dymedelst skapa gynnsamma förutsättningar för knytande eller utvidgande av affärsförbindelser. Bolaget bidrog till merkostnaden för detta med 500 kr. per månad.

Utöver ifrågavarande ersättning å 6 000 kr. för år hade den skattskyldige

under ett år erhållit representationsersättning med 3 828 kr., varav 582 kr. avsett representation utom hemmet och 665 kr. tillfällig hemhjälp.

15) Avdrag har yrkats för kostnader för städning och hjälp i övrigt i hemmet i samband med representation med 550 kr.

16) Direktör i ett skogsbolag hade icke fört anteckningar över kostnaderna för den representation han utövat i hemmet för bolagets gäster och personal. Av vissa anteckningar skulle dock framgå, att åtminstone 21 rena representationsmiddagar för sammanlagt ca 220 gäster getts i hemmet. Därutöver hade förekommit lunchbjudningar och cocktailparties för sammanlagt minst 100 personer. Avdrag yrkades med 10 000 kr. Prövningsnämnden medgav 7 500 kr. såsom avdrag, oaktat taxeringsintendenten framhöll att en mycket stor del — förmodligen den övervägande delen — av gästerna vid representationsmiddagarna utgjorts av bolagets egna tjänstemän med fruar. Närmare uppgifter över de gäster, som deltagit i lunchbjudningar och cocktailparties, hade icke lämnats. Då bolaget hade en modernt inredd mäss, där den skattskyldige kostnadsfritt kunde motta prominenta affärsförbindelser men han ändock syntes ha föredragit att i första hand inbjuda gäster till sitt hem, tydde detta enligt taxeringsintendenten på, att bjudningarna haft en mera personlig prägel och delvis utgjort ett led i den skattskyldiges normala umgängesliv.

#### *Representation mot anställda*

17) Överingenjör vid större industriföretag, vilken uppburit representationsbidrag med 3 000 kr., har yrkat avdrag med samma belopp för kostnader för representation, som utövats dels vid mottagning på nyåret av hans närmaste

medhjälpare med damer, dels ock vid ett flertal middagar med åtföljande nattsexor, i vilka ofta deltagit företagets chef och nyssnämnda medhjälpare med damer. Prövningsnämnden medgav avdrag med 1 500 kr.

18) Vid granskning av ett bilhandelsbolags räkenskaper visade sig att konatot för »övriga personalomkostnader» påförts kostnader för ett betydande antal restaurangbesök, i vilka enbart anställda hos bolaget deltagit (vid några tillfällen även de anställdas fruar) med 2 387 kr.

19) Ett bilhandelsaktiebolag har såsom avdragsgilla kostnader upptagit följande kostnader för personalfester och liknande: Personalfest vid jul, 3 350 kr., varav 2 913 kr. utbetalats till restaurangen, 361 kr. utgjort kostnad för musik och 76 kr. diverse kostnader. Lucia-kaffe 78 kr. Bjudningar på ortens hotell för försäljarna, kamrern, lagerchefen, verkmästaren och andra personer i förmansställning. Sådana bjudningar har förekommit ungefär var tredje månad och de sammanlagda kostnaderna torde ha uppgått till omkring 2 000 kr.

#### *Spritinköp*

20) Ett svetsningsaktiebolag med omsättning av 1 600 000 kr. har såsom representation bokfört kostnader för spritinköp under ett kalenderår vid 73 olika tillfällen (ibland flera gånger samma dag) för tillhoppa 7 300 kr.

21) Till stöd för yrkat avdrag för representationskostnader har företetts restaurangnotor, som utvisat övermått i spritförtäring (nota avseende två personer med servering av 27 st. s. k. lättgroggar utöver vid den tiden stadgade 15 cl per person har t. ex. företetts).

22) Såsom representationskostnad har bokförts inköp från systembolag med sammanlagt 2 530 kr., varav 794 kr. uttryckligen angetts avse representation

i hemmet. Närmare uppgifter om inköpsart eller användning saknades i övrigt.

23) Byggnadsföretag har yrkat avdrag för spritinköp med 6 379 kr.

#### *Mer påkostad representation*

24) Ett familjebolag yrkade avdrag för en som nödvändig representation betecknad måltid betingande ett pris av 289 kr. för varje deltagare.

25) Representation har getts formen av en familjefest vid en känd badort kring midsommarhelgen. Ett tiotal familjer var inviterade under fyra dagar (totalt 40-talet gäster). Kostnad härför ca 6 000 kr.

26) Representation har bestått i att den skattskyldige bjudit en kund och dennes hustru på semesterresa.

27) Såsom representation har vederbörande bjudits på en längre båtresa med ett rederiföretags båt.

#### *Mer ovanlig representation*

28) Aktiebolag, som försäljer bränsle och eldningsolja, har yrkat avdrag för bl. a. inköp av biljetter till idrottstävlingar, som skänkts till gårdskarlar m. fl. i de fastigheter till vilka bolaget levererar bränsle.

29) Representation har utövats i form av älgjakt å ett bruksföretags marker.

30) Avdrag har yrkats för kostnader för representation, som utövats på så sätt att vederbörande kund ensam fått göra restaurangbesök, varefter firma-innehavaren betalt restaurangnotan.

#### *Jubileumsfester o. dyl.*

31) Ett familjebolag yrkade avdrag för kostnader å drygt 5 000 kr. för måltider, som huvudaktieägaren ordnat i samband med sin nyligen timade 60-årsdag för bl. a. sina närmaste affärs- och umgängesvännar med fruar.

32) En företagares 50-årsmiddag har

i sin helhet bokförts som representationskostnader.

33) Ett bolags konto för allmän representation har belastats med en räkning å 7 589 kr. avseende en fest, som avhölls på direktörens 50-årsdag. I festen deltog 91 personer, därav två bröder till direktören (varav den ene chef för ett annat av direktören ägt bolag), fyra representanter, ett tiotal anställda samt i övrigt huvudsakligen kunder, leverantörer och affärsförbindelser.

34) Bland bokförda representationskostnader har återfunnits aktiebolagskostnad för s. k. bolagsstämmomiddag, vidare vicekonsuls representationsmåltid för konsulat samt måltid, som haft direkt samband med nybyggnadskostnader.

35) Större målerifirma har yrkat avdrag med 1 242 kr. avseende kostnader för nyårsfest för kunder och anställda med fruar (i beloppet ingick inköp av spritvaror med 568 kr.).

#### *Gåvor*

36) Avdrag yrkades av ett bruksföretag för följande kundgåvor från bolagets sida, nämligen whisky (engelska kunder), likörglas resp. böcker med tillsammans 6 925 kr. (2 169 + 3 210 + 1 546).

37) Representation till kunder har utövats genom gåvor av böcker. På representationskontot har år 1958 förts diverse skönlitteratur å tillsammans 384:93 kr. samt vidare 924 kr., avseende 91 exemplar av Palme, Historia genom kameraögat.

38) Bolag, som handlade med grus o. dyl., yrkade avdrag för 35 st. frukt-korgar till kunder med 2 450 kr.

39) En målerifirma har yrkat avdrag för julklappar till kunder (chokladkartonger) med 2 159 kr., presenter till kunder (skålar) med 300 kr. samt födelsedagsgåva till en kund med 153 kr.

### *Inventarier anskaffade för representation*

40) En industriidkare hyrde (av medintressenter i sitt bolag) såsom uppgiven representationsbostad för kunder en flygel till en herrgårdsbyggnad. Herrgården — belägen ca 6 mil från platsen där rörelsen bedrivits — var i behov av omfattande reparationer och för de stora reparationskostnaderna yrkades avdrag.

### *Exempel på representation av stor omfattning*

41) En skattskyldig, som var bosatt i södra Sverige och försäljare för en fabrik i konfektionsbranschen, hade sin huvudsakliga verksamhet förlagd till Stockholm. Han erhöll från fabriken en lön å ca 50 000 kr. samt uppbar ersättning för resor och representation med ca 133 000 kr. Därav avsåg 86 000 kr. representation huvudsakligen på restaurang, vilken styrktes medelst verifikationer. För dessa kostnader erhöll försäljaren av prövningsnämnden helt avdrag, men ett belopp av 1 500 kr. tillades för inbesparade levnadskostnader under bortovaron från hemmet, 281 dagar. Prövningsnämndens beslut blev icke överklagat. En av taxeringsmyndigheterna företagen undersökning visade bl. a. följande.

Större delen av representationskostnaderna avsåg måltider på restaurang. Representation i hemmet förekom endast i ringa omfattning. Härutöver förekom utgifter för teaterbiljetter vid ett 40-tal tillfällen, biljetter till idrottstävlingar (fotboll, boxning) vid ett tiotal tillfällen samt biljetter till nattklubbar. Gåvor i form av choklad, frukt, blommor, parfym, böcker och bensin till hemresor åt kund förekom också.

Representationen hade utövats mot representanter från ett förhållandevis litet antal företag. Ungefär 2/3 av kost-

naderna eller 55 000 kr. avsåg representation utövad i samband med måltider med representanter för 14 olika företag. Gentemot anställda vid ett av de större varuhusen utövades representation till en total kostnad av 18 600 kr. Motsvarande belopp var i ett annat fall 8 000 kr. I övrigt varierade beloppen för representationskostnader mot dessa 14 företag mellan 1 100 kr. och 4 700 kr.

Mot en och samma deltagare utövades vanligen representation vid flera tillfällen. En person inbjöds och deltog i 56 måltider fördelade på 31 dagar, en annan i 34 måltider fördelade på 20 dagar. I många andra fall deltog en och samma person i 10 å 15 representationsmåltider. I allmänhet återkom representationen en eller ett par gånger i kvartalet.

Det yrkade avdraget avsåg främst kostnader för måltider vid 557 tillfällen. Praktiskt taget alla arbetsdagar förekom representation minst två gånger per dag (vanligen lunch och middag) men åtskilliga dagar intogs tillika frukost eller supé och vickning därutöver. Det var icke någon ovanlig företeelse att samma sällskap, som deltagit i lunch en dag, samma dag också intog middag och stundom även supé eller vickning på försäljarens bekostnad. I det mest utpräglade exemplet på »varaktig» representation intog samma sällskap (inalles fyra personer) första dagen supé, nästa dag lunch, middag och vickning och påföljande dag frukost och lunch på försäljarens bekostnad. En person i sällskapet intog sista dagen tillika supé tillsammans med försäljaren.

Kostnadsnivån låg i genomsnitt på ca 50 kr. per person och gång. Kostnader på 100—150 kr. per person förekom vid ett tiotal tillfällen. En av kunderna jämte familjemedlemmar hade inkl. kostnaderna för försäljarens

egen förtäring blivit bjuden för ca 6 000 kr. under året (två fall) och i flera andra fall hade kostnaden för representation gentemot en person uppgått till ca 3 000 kr.

Vid några tillfällen var försäljaren själv icke närvarande vid de måltider, vartill han inbjudit representanter för ett företag. Avdrag har yrkats och medgetts även för kostnaderna vid dessa tillfällen.

I vissa fall har inte endast företagen eller varuhusets avdelningschefer eller andra anställda deltagit i representationsmåltiderna utan även deras familjemedlemmar (hustru, barn, moder, svärmor, syster) eller andra närstående (fästmö, systems fästman).

#### *Fråga om bostadskostnader varit att hänföra till levnadskostnader*

42) Verkställande direktören i ett aktiebolag hade under längre tid bebott en av honom hyrd våning i Stockholm om åtta rum. År 1948 hade han uppburit hyresbidrag för våningen från bolaget. Från och med år 1949 hade hyreskontraktet överförts på bolaget, i samband varmed direktören förbundit sig att hålla viss del av våningen till bolagets disposition såsom representationslokal i förekommande fall. Under år 1949 erlade bolaget hyra för våningen med 7 718 kr. I 1950 års deklaration tog direktören upp förmånen av fri bostad till ett värde av 4 380 kr. Han uppgav att tre rum, de vackraste och proportionellt sett dyraste, praktiskt taget uteslutande stode för bolagets räkning och vore möblerade med hänsyn därtill. Direktören, vilkens familj endast bestode av honom själv samt hustru och ett hembitråde, hade inte behov av en så stor våning. Prövningsnämnden uppskattade bostadsförmånens värde till hela hyreskostnaden 7 718 kr.

Kammarrätten och regeringsrätten fastställde detta beslut (RÅ 1954 Fi 1371).

#### *Exempel på förmåner, som tillförts direktör i aktiebolag med anledning av uppgiven representation*

43) En direktör i ett industribolag skulle enligt beslut av bolagsstyrelsen utöver kontantlön åtnjuta fritt bränsle och lyse, lön till chaufför och trädgårdsmästare samt ett hembitråde mot skyldighet att hålla två gästrum med upppassning och utrustning samt att i stor omfattning fullgöra representation i hemmet. Direktören var bosatt å egen jordbruksfastighet. Kontant ersättning för representation utgick med 2 500 kr.

Vid taxeringsrevision hos bolaget utröntes, att bolaget under 1954 bekostat följande för direktören:

Hälf tendel i uppvärmning av trädgårdsanläggning	463
eldningsolja till bostaden	3 603
lön till trädgårdsmästare	6 544
» » en diversearbetare	6 144
» » diversearbetare i trädgården	16 957
» » kokerska	3 600
» » chaufför	7 595
	<hr/>
	Kr. 44 906

Direktören hade av nämnda belopp i sin deklaration såsom löneförmån endast tagit upp fritt bränsle med ett uppgivet värde av 1 500 kr. Om övriga förmåner fanns inte någon upplysning i bolagets löneuppgift eller direktörens deklaration.

#### *Exempel på representationskostnader till större belopp m. m.*

44) Ett aktiebolag, som bedriver tillverkning och försäljning av visst slags artiklar, taxerades år 1956 för ett räkenskapsår omfattande 18 månader. Omsättningen uppgavs till 98 miljoner kr. och nettointäkten till 8 584 kr.

Taxeringsnämndens ordförande be-

gärde uppgift om avdragna representationsutgifter.

Bolaget uppgav, att avdragen uppgick till följande belopp:

1) representation i hemmet	5 461
2) intern representation vid styrelsesammans träden och bolagsmiddagar	4 340
3) övrig representation	326 497
	<hr/>
	Kr. 336 298

Bolaget meddelade vidare på fråga att representationskostnader i samband med leveranser till statliga och kommunala kunder uppgick till 41 274 kr.

Taxeringsnämnden vägrade avdrag för representation i hemmet och för intern representation samt för beloppet 41 274 kr.

Bolaget klagade hos mellankommunala prövningsnämnden.

Allmänna ombudet anförde, att det vore principiellt olämpligt att enskilda företag i samband med affärstransaktioner bjöd representanter för statliga och kommunala företag på restaurangmåltider. Det vore dock tveksamt om avdrag därför kunde vägras med hänsyn till gällande lagstiftning och praxis.

Mellankommunala prövningsnämnden gjorde ej ändring i taxeringsnämndens beslut med motivering att bolaget inte visat att representationskostnaderna varit erforderliga för inkomstens förvärvande.

Bolaget klagade beträffande beloppen 5 461 kr. och 41 274 kr.

Kammarrätten medgav avdrag för dessa belopp utan närmare motivering och regeringsrätten fastställde kammarrättens beslut genom utslag den 18 januari 1962.

## Behovet av regler rörande avdragsrätten

Frågor om avdrag för representationskostnader och liknande utgifter hör till dem som oftast återkommer i taxeringsmål hos prövningsnämnder och skattedomstolar. Redan detta förhållande ger en antydning om att de författningsbestämmelser, som skall ligga till grund vid bedömning av rätten till avdrag för dessa utgifter, inte är tillräckligt fullständiga eller tydliga. På ett område, där rätten till avdrag ter sig oviss, anser sig givetvis många skattskyldiga böra yrka avdrag i största möjliga omfattning för att inte gå miste om något avdrag, som de kanske kunnat få. Det är också förklarligt att en skattskyldig, som får sina avdragsyrkanden avvisade eller beskurna vid taxeringen, anser sig böra fullfölja sina yrkanden i högre instans, eftersom han med hänsyn till bristen på vägledande föreskrifter alltid kan hoppas, att en högre instans skall ha en för honom gynnsammare uppfattning om hur de aktuella avdragsfrågorna bör bedömas.

Utförligare bestämmelser om avdragsrätten kan alltså i första hand anses erforderliga för att de skattskyldiga i möjligaste mån själva skall kunna bedöma, i vad mån avdragsrätt för representationsutgifter verkligen föreligger, och alltså inte vara hänvisade till att yrka avdrag och sedan anlita besvärshöjningsförfarandet för att få sin avdragsrätt slutligen bedömd.

Det kan anmärkas att avdragsyrkanden, som måste betecknas som oriktiga

eller i varje fall mycket överdrivna, just beträffande representationsutgifter ej sällan framställas av skattskyldiga, som i övrigt synes angelägna att upprätta sina deklARATIONER på ett så riktigt sätt som möjligt. Denna omständighet tyder på att det är ofullständigheten i gällande bestämmelser, som i väsentlig mån föranlett att mindre tillfredsställande förhållanden råder på det område varom nu är fråga.

Givetvis kommer i detta läge avdrag att göras efter mycket varierande grunder. I de fall, där avdragen redovisas öppet i deklARATIONERNA, blir avdragen föremål för prövning av taxeringsmyndigheterna, men även denna prövning utfaller — i brist på vägledande bestämmelser — mycket olika. Även hos myndigheterna varierar i hög grad uppfattningen om hur avdrag bör medges. Ej ens i de fall, där avdragsfrågorna genom besvär underkastas bedömning av prövningsnämnder och skattedomstolar, kan önskvärd enhetlighet i prövningen åstadkommas, eftersom de högre instanserna är bundna av parternas yrkanden och dessa utformas på olika sätt. Härtill kommer att utredningen i mål av denna art är av mycket skiftande beskaffenhet och ofta så ofullständig, att avgörandena mer eller mindre måste grundas på skönsmässiga bedömningar.

Det är emellertid att märka, att endast en mindre del av de representationsutgifter, som nu avdras vid den skattemässiga inkomstberäkningen och

därigenom minskar skatteunderlaget, redovisas synligt i deklARATIONERNA. Så är i regel fallet blott med löntagare, som av sin arbetsgivare erhållit bidrag till eller ersättning för representationsutgifter. Sådana skattskyldiga har att uppta bidraget eller ersättningen såsom bruttoinkomst och får sedan yrka avdrag med sina utgifter för ändamålet. De flesta och största avdragsbeloppen däremot kommer inte regelbundet under taxeringsmyndigheternas granskning, i varje fall inte i detalj. De betalas nämligen direkt av rörelseidkare — fysiska eller juridiska personer — och bokföres såsom omkostnader i dessas räkenskaper. Den nettovinst, som skall redovisas i självdeklarationens rörelsebilaga, framkommer först sedan avdrag gjorts för eventuella representationsutgifter med belopp, vilka inte framgår av de räkenskapsutdrag, som skall fogas vid deklARATIONEN. Visserligen åligger det rörelseidkare med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto att i rörelsebilaga lämna uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom rese- och representationskostnader, i den mån sådana belopp inte utbetalats till anställda och upptagits i kontrolluppgifter rörande de anställdas löneförmåner, men om det är förenat med synnerliga svårigheter att lämna den här ifrågakarande uppgiften i deklARATIONEN, så behöver den inte lämnas förrän efter anmaning. Det har vid undersökning visat sig, att de skattskyldiga i avsevärd omfattning begagnar sig av möjligheten att inte lämna uppgift. I den mån uppgift lämnas uppstår den emellertid blott en klumpsumma, som inte i och för sig ger möjlighet till någon prövning. Uppgiften kan endast ge ledning för bedömning av om den skattskyldiges avdrag skall ge anledning till närmare undersökning, genom infordrande av specifikationer el-

ler genom taxeringsrevision. Den begränsade tid, som står till förfogande för taxeringsarbetet, medger sådana kontrollåtgärder endast i enstaka fall.

Såsom ett särskilt skäl för meddelande av föreskrifter i förevarande ämne kan anföras den skillnad som föreligger mellan omkostnader i allmänhet och representationsutgifter. Omkostnader i allmänhet söker en rörelseidkare vanligen begränsa, eftersom onödiga omkostnader minskar hans vinst. Beträffande representationsutgifter som i själva verket utgör levnadskostnader förhåller det sig på annat sätt. Om rörelseidkaren eller i rörelsen anställda personer i ledande ställning vill idka sällskapligt umgänge under festliga former, har ju vederbörande inte samma intresse av att begränsa kostnaderna därför, såsom exempelvis i fråga om kostnader för varuköp, frakter o. dyl.

Avdragen för representationskostnader blir alltså — trots den nu berörda uppgiftsskyldigheten för rörelseidkare — utan regelbunden prövning och de avdrag för representationskostnader, som utnyttjas, blir i huvudsak beroende av de skattskyldigas eget bedömning. Självfallet kommer denna möjlighet till avdrag att utnyttjas i mycket varierande omfattning.

I själva verket torde såväl hos skattskyldiga som hos taxeringsmyndigheter uppfattningarna om vad som kan eller får avdras såsom representationskostnader variera så avsevärt och avse så stora belopp, att man här kan tala om en betänklig brist på likformighet och rättvisa i beskattningen. Detta förhållande utgör ytterligare ett motiv för mera utförliga föreskrifter. Sådana föreskrifter får anses påkallade inte endast med hänsyn till önskvärdheten att åstadkomma en likformig beskattning. Oliktformig behandling av avdragsrätten beträffande sådana utgifter, som



är av betydelse för konkurrensförhållandena, kan nämligen tänkas påverka jämväl de skattskyldigas förmåga att hävda sig i konkurrensen och därmed att förvärva sig inkomster.

Utförligare föreskrifter om avdragsrätten får anses angelägna även för att bestämmelserna om straff för oriktig deklaration skall kunna få avsedd verkan. Med hänsyn till bristen på bestämmelser om rätt att göra avdrag för representationsutgifter och de olika uppfattningar därom, som gör sig gällande även hos taxeringsmyndigheter, torde det nämligen ofta visa sig svårt att beivra sådana fel i deklarationerna, som består i obehöriga avdrag för utgifter betecknade såsom representationskostnader. Det kan framhållas att dessa avdrag ej sällan är av sådan beskaffenhet, att den skattskyldiges förfarande att tillgodogöra sig avdragen i verkligheten framstår såsom avsevärt mera betänkligt än åtskilliga andra felaktigheter, som kan vidlåda en deklaration och som brukar föranleda beivran genom åtal.

För att utröna effekten av den nu gällande uppgiftsplikten och storleken av rörelseidkares rese- och representationskostnader, som inte upptagits å anställdas kontrolluppgifter, har de sakkunniga låtit undersöka hur uppgiftsplikten fullgjorts av 100 slumpvis utvalda företag. Det befanns att av dessa hade 15 inte lämnat någon uppgift, 42 uppgett att de inte avdragit representationskostnader, 24 upplyst att de avdragit representationsutgifter men inte angett beloppet och 19 meddelat storleken av avdraget belopp. För de sistnämnda var de avdragna beloppen ganska varierande. Däribland återfanns belopp å 296 000 kr., 121 000 kr. och 100 000 kr. I förhållande till omsättningen utgjorde avdragna belopp från 1 ‰ till 1 %, men även högre procenttal har förekommit.

Av väsentlig betydelse för bedömandet av i vad mån regler rörande rätten till avdrag för representationsutgifter kan anses behövliga är givetvis hur stort sammanlagt belopp, som för närvarande årligen avdras vid inkomstberäkningen. Undersökning har verkställts, om detta skulle kunna belysas genom statistiska utredningar. Emellertid skulle det möta stora svårigheter att verkställa sådana utredningar, framför allt emedan avdragen endast till ringa del redovisas öppet i deklarationerna. Till helt övervägande del bokförs representationsutgifterna såsom omkostnader i företagets och de enskilda rörelseidkarnas räkenskaper och de avdrag, som en skattskyldig tillgodogjort sig, framgår alltså inte av hans deklaration. Endast genom granskning av räkenskaperna kan storleken av de avdragna utgifterna konstateras. Sådan granskning sker visserligen vid taxeringsrevisioner, men häröver avgivna berättelser innehåller i regel upplysningar om representationsutgifter endast i den mån revisionen gett anledning till anmärkningar mot gjorda avdrag. En undersökning av berättelserna över taxeringsrevisioner ger alltså inte någon tillfredsställande upplysning om de avdragna representationsutgifterna. I detta hänseende må också framhållas, att den som verkställer taxeringsrevision oftast har ganska begränsade möjligheter att kontrollera, i vad mån avdragna utgifter bör betraktas såsom avdragsgilla omkostnader. Verifikationer på sådana utgifter är i allmänhet föga upplysande.

Rörelsebilaga till självdeklaration skall visserligen såsom förut nämnts innehålla uppgift om det sammanlagda belopp, med vilket avdrag gjorts för rese- eller representationskostnader utan att upplysning om utgivet belopp lämnats å kontrolluppgifter, som av-

lämnats beträffande anställda till vilka ersättning utbetalats, men denna uppgiftsplikt är inte ovillkorlig. Enligt vad de sakkunniga inhämtat torde omkring hälften av rörelsedeklarationerna sakna uppgifter om här ifrågavarande belopp. Det är vidare att märka att någon åtskillnad ofta inte göres mellan resekostnader och representationsutgifter, varför storleken av de sistnämnda utgifterna inte framgår av de lämnade uppgifterna.

Emellertid ger de sakkunnigas iakttagelser vid handen, att de årliga avdragen för representationsutgifter sammanlagt rör sig om mycket betydande belopp och är att räkna i 100-tals miljoner. Det är också uppenbart, att avdrag i stor omfattning göres för belopp, som med nuvarande rättstillämpning hos skattedomstolarna inte skulle betraktas såsom avdragsgilla omkostnader. För frågan om storleken av det skattebortfall, som åstadkommes genom obehöriga avdrag, är av betydelse, att avdragen till helt övervägande del görs av aktiebolag, för vilka skatterna utgår med omkring hälften av inkomsten, eller av fysiska personer i sådant inkomstläge, att marginalsikten utgör

omkring 50 procent. Man kan alltså utgå från att skattebortfallet uppgår till omkring hälften av summan av obehöriga avdrag.

En reglering av avdragsrätten kan också anses motiverad med hänsyn till de menliga verkningar, som de nu rådande förhållandena har och kan få för deklaramoralen. Det kan befaras att sådana skattskyldiga, som nu har möjlighet att — utan att direkt överträda uttryckliga bestämmelser — göra avdrag för utgifter som bör hänföras till levnadskostnader, får sin allmänna uppfattning om en skattskyldigs plikter snedvriden. För de grupper skattskyldiga, som inte har sådana möjligheter, utgör de obehöriga representationsavdragen en ständig källa till missnöje med och förtrytelse över beskattningens sätt att fungera. En bättre ordning på förevarande område är därför påkallad med hänsyn till medborgarnas berättigade krav på att beskattningen i möjligaste mån bör vara likformig och rättvis och att föreskrifterna i skattelagstiftningen — liksom i annan lagstiftning — skall behörigen effektueras.

## Utformningen av avdragsregler — allmänna synpunkter

### *I vad mån är representationsutgifter att anse såsom omkostnader?*

Beräkningen av den inkomst, som ligger till grund för en skattskyldigs beskattning, sker i första hand genom att man för varje förvärvskälla, som den skattskyldige haft under det beskattningsår varom är fråga, bestämmer nettointäkten av förvärvskällan. Nettointäkten utgör skillnaden mellan å ena sidan bruttointkomsterna i förvärvskällan och å den andra sidan omkostnaderna för intäkternas förvärvande och bibehållande. Såsom omkostnader får inte betraktas den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter.

Av grundläggande betydelse för den taxeringsmässiga inkomstberäkningen är alltså den åtskillnad, som skall göras mellan de avdragsgilla omkostnaderna och den skattskyldiges icke avdragsgilla levnadskostnader.

I allmänhet vållar det inte några svårigheter att bedöma om en skattskyldigs utgifter av visst slag är att betrakta såsom omkostnader i förvärvskälla eller såsom levnadskostnader. Det är exempelvis självfallet att för en köpman såsom omkostnader skall räknas hans utgifter för hyra av affärslokal, för inköp av varor som säljs i rörelsen, för avlöning till personal och för förbrukningsartiklar i rörelsen. Lika självfallet är att till levnadskostnader — och alltså icke till omkostnader — skall räknas köpmannens utgifter för bostad åt ho-

nom och hans familj, för mat och dryck i det egna hushållet, för umgänge och sällskapsliv, för nöjen och rekreation, för bortgivande av gåvor till familjemedlemmar och bekanta m. m.

Det föreligger en uppenbar skillnad mellan sådana utgifter, vilkas omkostnadskaraktär framstår såsom självfallet, och de s. k. representationskostnaderna. Representationsutgifterna består nämligen i allmänhet av just sådana utgifter, som regelmässigt är att hänföra till levnadskostnader. En undersökning av de utgifter, vilka brukar avdras såsom representationskostnader, visar att utgifterna till helt övervägande del avser måltider och drycker — i hemmet och på restaurang — ofta med festlig prägel, förströelser och rekreation, umgänge och sällskapsliv, gåvor och uppvaktningar m. m.

Skattelagstiftningen innehåller inte några direkta stadganden, på grund varav utgifter av sistnämnda art är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla, och ej heller i övrigt kan i skattelagstiftningen erhållas något klart stöd för att utgifterna får avdras såsom omkostnader. Undersöker man beslut i skattemål, där yrkanden om avdrag för representationsutgifter prövats, finner man att någon närmare motivering inte brukar lämnas. Någon hänvisning till viss författningsbestämmelse ges inte, utan det förklaras antingen att den skattskyldige får anses berättigad till avdrag med visst belopp — ibland lägre

än vad den skattskyldige uppger att hans utgifter uppgått till — eller att det yrkade avdraget inte medges eller att yrkat avdrag inte kan anses hänförligt till avdragsgilla omkostnader.

Med hänsyn till det anförda måste det anses befogat att vid ett förutsättningslöst övervägande av frågan om rätten till avdrag för representationskostnader i första hand uppställa frågan, om och i vad mån det över huvud taget finns godtagbara grunder för att hänföra så typiska levnadskostnader, som representationsutgifterna vanligen utgör, till avdragsgilla omkostnader i förvärvskälla.

Det har i vissa sammanhang gjorts gällande att avdragsrätt för representationsutgifter borde anses föreligga, om utgifterna hade samband med den skattskyldiges förvärvsverksamhet och främjade denna eller rent av kunde betecknas såsom en mer eller mindre »nödvändig» förutsättning för förvärvsverksamhetens framgångsrika bedrivande. Emellertid kan ifrågasättas, om de nu nämnda omständigheterna kan betraktas såsom avgörande, när det gäller att skilja mellan omkostnader och levnadskostnader. Förbudet i 20 § KL mot avdrag för levnadskostnader vid beräkning av inkomst av förvärvskälla gäller nämligen oavsett om levnadskostnaderna har samband med förvärvsverksamhet och oavsett om det för förvärvsverksamhetens bedrivande är nödvändigt att den skattskyldige bestrider de utgifter varom är fråga. I själva verket förhåller det sig så, att varje skattskyldig, som är fysisk person och har förvärvsarbete, för att över huvud taget kunna utföra arbetet är tvingad använda en avsevärd del av sin inkomst till nödvändiga levnadskostnader. För dessa kostnader får dock avdrag inte ske, fränsett s. k. ökade levnadskostnader, varmed jämförelse senare skall gö-

ras. Ej ens då de till levnadskostnader hänförliga utgifterna är direkt föranledda av förvärvsverksamheten och är av väsentlig storlek får avdrag göras. Såsom exempel på kostnader, som här avses, kan nämnas följande: a) ökade kostnader för måltider, då arbetsplatsen är belägen på sådant avstånd från bostaden att en eller flera måltider måste intas på eller i närheten av arbetsplatsen; b) kostnader för måltider utom hemmet, som föranletts av extraarbete; c) utgifter för arbetskläder i yrken med särskilt stark förslitning eller förstöring av kläder; d) utgifter för uniformer o. dyl.; e) flyttningkostnader vid tillträde av ny anställning; f) en förvärvsarbetande hustrus utgifter för vård av minderåriga barn under arbetstiden; g) utgifter för större bostad, då skattskyldig har behov därav med hänsyn till nattarbete eller annat arbete, som kräver möjlighet till ostördhet i hemmet.

Den här åsyftade jämförelsen är av särskild betydelse med hänsyn till att representationsutgifterna utan tvekan måste hänföras till det gränsområde mellan omkostnader och levnadskostnader, där nöjaktig rättvisa och likformighet mellan olika grupper skattskyldiga inte kan åstadkommas utan att de skilda gruppernas rätt att göra avdrag för olika med förvärvsverksamheten sammanhängande utgifter jämföres och beaktas.

Till stöd för avdragsrätten för representationsutgifter har stundom åberopats att utövande av representation vore så vanlig inom vissa slag av affärsverksamhet, att representationen uppfattades såsom ofrånkomlig och såsom led i själva yrkesutövningen. Ej heller denna argumentering torde kunna tillerkännas giltighet, om den bedömes med beaktande av samtliga skattskyldigas förhållanden och intressen av en

likformig behandling. Förutom vad tidigare anförts om att åtskilliga kategorier skattskyldiga inte får avdrag för vad som för dem ter sig som nödvändiga kostnader för möjliggörande av förvärvsverksamhetens bedrivande kan också framhållas, att den representation, för vilken avdrag yrkas, i allmänhet förekommer inom sådana kategorier skattskyldiga, som har jämförelsevis goda inkomster. Representationen kan därför — betraktad från den ståndpunkt som andra kategorier skattskyldiga av naturliga skäl intar — mera te sig såsom levnadsvanor, som är en följd av en högre inkomststandard, än som en omkostnad för förvärv av inkomsten. Man kan ju också jämföra läget för åtskilliga grupper skattskyldiga, som nu yrkar och i stor omfattning medges avdrag för representationskostnader, med tjänstemän i allmän tjänst, vilka konsekvent vägras sådana avdrag, ehuru de intar en ställning, som i verkligheten förpliktar till icke oväsentliga representationsutgifter. Sådana tjänstemän torde knappast finna det förenligt med likformighet och rättvisa att de skall förvägras avdrag samtidigt som rörelseidkare eller tjänstemän i enskild tjänst, vilkas representation måhända är av mindre omfattning och knappast framstår såsom mera »nödvändig», medges avdrag.

Vid bedömande av representationsutgifternas natur i beskattningshänseende hör bl. a. beaktas det inslag av generositet, som karakteriserar representationen. Om vanliga omkostnader i förvärvskälla gäller i allmänhet, att vad som avdras hos en skattskyldig såsom utbetalat till annan återkommer hos denne såsom skattepliktig intäkt. Om en rörelseidkare tillhandahåller sina anställda fri lunch och gör avdrag därför vid beräkning av rörelseinkomsten, motsvaras rörelseidkarens utgift för

lunchens tillhandahållande av skattepliktiga förmåner för de anställda. Helt annorlunda är det med representationsutgifterna. Även där dessa bestrides under sådana förhållanden att de för dem, mot vilka representationen utövas, innebär en förmån som skulle kunna uppskattas till visst värde — exempelvis då representation utövas genom gåvor av matvaror eller andra nyttigheter, genom beredande av rekreation och nöjesliv på sådant sätt, att vederbörande uppenbarligen inbesparar egna utgifter för ändamålet, o. dyl. — ifrågasättes aldrig att beskattning skall ske hos dem som blir bjudna eller får gåvor. Detta drag av generositet, som utmärker de flesta formerna av representation, utgör givetvis ett skäl att betrakta representationsutgifterna mera såsom levnadskostnader än såsom verkliga omkostnader. Att den samvaro, vars åstadkommande oftast är ändamålet med representationen, gäller personer med affärsförbindelser av något slag behöver i för sig inte föranleda till annat bedömande av de av samvaron föranledda utgifterna än då personer med gemensamma yrkesintressen eljest sammanträffar för dryftande av yrkesangelägenheter eller för sällskapligt umgänge. Man kan ju jämföra å ena sidan en gemensam måltid i samband med affärsuppgörelse, där varje deltagare betalar för sig själv, och å andra sidan en sådan måltid, som en av kontrahenterna bekostar för samtliga deltagare. I förra fallet torde ingen ifrågasätta avdragsrätt, i senare fallet brukar ofta avdrag för representationskostnad yrkas och medges. Man kan också jämföra det fallet att en köpare av varor efter köpet får rabatt med visst belopp — vilket medför att säljaren får avdrag med rabattbeloppet och köparen beskattas därför — med ett annat fall, då säljaren i stället för rabatt bjuder köparen på måltider eller bereder ho-

nom annan förmån till värde motsvarande rabatten. I det senare fallet torde säljaren yrka avdrag för representation men någon motsvarande intäkt för köparen anses ej uppkomma.

I vissa fall har kunnat iakttas att rörelseidkare skär ned utgifterna för representation, då rörelseinkomsten minskar. Sådana iakttagelser har gjorts exempelvis beträffande textilbranschen. Detta torde kunna tolkas så, att representation mera är att anse som ett utslag av generositet, som visas med anledning av lyckade resultat i rörelsen, än omkostnader i egentlig mening.

Det förhåller sig givetvis så, att utövande av representation i vissa fall kan underlätta utförandet av vissa uppgifter, som förekommer i rörelse. Om två eller flera kontrahenter har att söka träffa uppgörelse i tvistiga angelägenheter, torde exempelvis samvaro mellan kontrahenterna under festliga former ibland vara ägnad att underlätta uppgörelse. Det är emellertid tveksamt, om man, där så är fallet, med fog kan säga att kostnaderna för samvaron av nämnda anledning får karaktären av omkostnader. Även i dessa fall kan göras gällande, att den festliga samvaron huvudsakligen är ett uttryck för vederbörandes levnadsvanor och levnadsstandard och att tillräckliga skäl inte föreligger att betrakta utgifterna såsom annat än levnadskostnader.

De nu antydda speciella omständigheterna torde dock jämförelsevis sällan föreligga vid utövande av representation. Ofta går representationen ut på att en företagare vill påverka personer i andra företag i för sig gynnsam riktning genom att visa gästfrihet eller att åstadkomma ett personligt umgänge eller vänskapsförhållande, vilket skall främja den förvärvsverksamhet som utövas av den som bjuder. Uppenbarligen är det inte självfallet, att avdrag

därför skall medges. I varje fall bör avdragsfrågan bedömas med beaktande av läget för andra grupper skattskyldiga och deras möjligheter att göra avdrag för utgifter som sammanhänger med förvärvsverksamheten.

Skulle representationen utövas mot personer, med vilka den som bjuder redan har stadigvarande affärsförbindelser, träder levnadskostnadskaraktären hos de ifrågavarande utgifterna än mera i förgrunden. Det ter sig naturligt att personligt umgänge idkas mellan personer som har att göra med varandra i förvärvsverksamhet. Som regel torde få förutsättas, att den som bjuder gör detta, emedan goda förbindelser föreligger mellan honom och den som blir bjuden. Det torde endast undantagsvis förekomma, att affärsförbindelser, som i och för sig är ofördelaktiga för ena parten, vidmakthålles därför att denne blir föremål för representation.

I vissa fall kan representation vara av sådan art, att utgifterna därför kan likställas med sådana ökade levnadskostnader, för vilka avdrag är medgivet enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL. Så är fallet om en försäljare, i stället för att besöka varje särskild kund, ordnar varudemonstration e. dyl. på vissa orter, dit kunderna inbjudes på säljarens bekostnad. I den mån säljaren betalar sådana kostnader, som kunderna skulle ha rätt att avdra såsom utgifter för inköpsresor, föreligger inte någon anledning att vägra säljaren avdrag. Givetvis blir den på dessa grunder motiverade avdragsrätten begränsad till nödiga kostnader för resor och vivre, närmast motsvarande rese- och traktementskostnader för skattskyldiga med inkomst av tjänst.

Frågan om avdrag för representationskostnader uppkommer som regel endast beträffande inkomst av rörelse

och inkomst av tjänst. Vad som i det föregående sagts om de synpunkter, som kan anläggas på representationsutgifterna, gäller i första hand inkomst av rörelse. Innehavaren av en rörelse bestämmer själv om sina utgifter och vad som inte kan godkännas såsom omkostnad blir att hänföra till innehavarens levnadskostnad eller därmed jämförlig utgift eller till icke avdragsgill utgift för investering e. dyl. I viss mån anorlunda kan det ställa sig för en anställd, som utövar representation på grund av sin tjänst, i varje fall om den anställda icke är intressent i rörelsen. Om den anställda uppbär ersättning för representation med den uttryckliga eller tysta överenskommelsen, att han skall utöva representation för kostnader motsvarande den uppburna ersättningen, så kan han ju anses utöva representationen inte för egen utan för arbetsgivarens räkning. Den ersättning han uppbär, är inte en löneförmån i egentlig mening utan en ersättning för utlägg. Vid taxering behandlas emellertid kostnadsersättningar, som utgår till anställda, såsom bruttoinkomst av anställningen och den anställda får göra avdrag för havda kostnader. Denna anordning har emellertid ansetts lämplig av praktiska skäl. Den anställde kommer nämligen därigenom automatiskt att få skatta för den behållning, som kan uppkomma på uppburan ersättning. De utgifter, som han på arbetsgivarens uppdrag bestrider, gör han emellertid inte för egen räkning utan för arbetsgivarens. Om den uppburna ersättningen räknas såsom inkomst för den anställda utan att denne anses berättigad till motsvarande avdrag, kommer alltså den anställda att drabbas av taxering för belopp, som rätteligen borde ha påförts arbetsgivaren. Ett riktigt resultat kan åstadkommas genom att ersättningar av ifrågavarande slag inte betraktas

som inkomst för den anställda och att arbetsgivaren alltså inte får avdrag för utbetalade ersättningar i annan mån än desamma avsett utgifter som kan godkännas såsom omkostnader i arbetsgivarens förvärvskälla. Det kan anmärkas att det under senare år blivit allt vanligare att anställda, som utövar representation för arbetsgivarens räkning, inte själva uppbär ersättning därför. Kostnaderna betalas i stället direkt av arbetsgivaren mot räkningar, som atteras av de anställda. Även om en räkning vid representationstillfället skulle betalas av en anställd, erhåller denne ofta ersättning omedelbart med räkningens belopp. Detta räknas då inte såsom inkomst för den anställda, utan han betraktas endast såsom förmedlare av betalningen.

I fråga om familjebolag och liknande företag kan det under de omständigheter, som här antytts, ibland vara tveksamt, hur man skall betrakta en representationsersättning, som uppburits av delägare med anställning i företaget utan att ersättningen motsvaras av utgifter, vilka anses utgöra avdragsgilla omkostnader. I vissa fall kan delägaren anses ha tillgodogjort sig en skattepliktig förmån genom att utta ersättningen. I andra fall åter kan det synas riktigast att vägra företaget avdrag för ett till delägaren utbetalat och av denne förbrukat belopp. Stundom kan det ur det allmännas synpunkt vara utan betydelse hur taxeringen sker. Skulle delägaren ha jämförelsevis hög inkomst, kan det dock med hänsyn till progressionen vara av betydelse, att delägaren och icke företaget får bära beskattningen för belopp, varom nu är fråga, om därigenom en materiellt riktigare taxering åstadkommes. I lägen av denna art kan ett riktigt resultat åstadkommas endast genom en bedömning från fall till fall.

Beträffande avdragen för representationskostnader för juridiska personer i allmänhet må framhållas, att åtskillnaden i 20 § KL mellan de avdragsgilla omkostnaderna och de icke avdragsgilla levnadskostnaderna kan sägas vara bokstavligen tillämplig endast å fysiska personer. I fråga om en juridisk person används inte i vanligt språkbruk uttrycket levnadskostnader. Emellertid gäller kommunalskattelagens bestämmelser om vad som får avdras såsom omkostnader generellt för alla skattskyldiga. Härav får anses följa, att frågan i vad mån ett för representation utgivet belopp utgör avdragsgill omkostnad eller ej bör bedömas på samma sätt oavsett om den förvärvskälla, vari utgiften uppges ha skett, innehas av en fysisk eller av en juridisk person. Så har även skett i praxis. Aktiebolag har exempelvis vägrats avdrag för måltider och fester, då kostnaderna därför inte ansetts böra hänföras till avdragsgilla omkostnader. På samma grund torde en juridisk person kunna vägras avdrag för belopp, som utgetts till anställda och av dem använts för utövande av gästfrihet, för vilken kostnaden ej kan betraktas såsom avdragsgill omkostnad.

Av det anförda framgår att enligt de sakkunnigas uppfattning frågan, huruvida och i vad mån representationsutgifter bör medföra rätt till avdrag vid inkomstberäkningen, inte kan lösas enligt några på sakens natur grundade eller eljest självfallna regler. De utgifter, som brukar ingå i avdragen för representationskostnader, är till helt övervägande del av sådan beskaffenhet, att det synes ligga närmast till hands att likställa dem med sådana utgifter, som i skattelagstiftningen hänföres till levnadskostnader. I den mån avdragsrätt anses befogad, bör uttryckliga bestämmelser därom meddelas på samma sätt som skett beträffande

ökade levnadskostnader under resor i tjänst, utgifter för resor till och från arbetsplats e. dyl. Om en reglering av avdragsrätten i vissa hänseenden skulle innebära en skärpning vid jämförelse med de avdrag, som för närvarande yrkas och stundom av vissa myndigheter medges, bör detta betraktas icke såsom en skärpning av beskattningen utan såsom en korrigering av en utveckling, som icke varit förutsedd vid den gällande lagstiftningens utformning. Avdragen för representationskostnader torde i den omfattning vissa skattskyldiga nu tillgodoför sig sådana avdrag, närmast kunna betecknas såsom ett skatteprivilegium för vilket några bärande skäl inte kan anföras.

Slutligen må beträffande representationsutgifterna ur lagstiftningens synpunkt framhållas följande.

I många fall har iakttagits att representation utövas gentemot personer, som i egenskap av anställda i allmän eller enskild tjänst eller såsom innehavare av förtroendeuppdrag har att träffa avgöranden, exempelvis angående inköp eller entreprenader, av betydelse för den som utövar representationen. Sådan representation kan ha växlande syfte och karaktär. Stundom är väl syftet i huvudsak att ge för önskade uppgörelser behövlig information eller att visa erkänsla för ernådda affärsresultat, men det förekommer dock att representationen tar sådana former att det kan ifrågasättas, om den inte är att hänföra till obehörig påverkan eller försök därtill. I 10 kapitlet 6 § strafflagen stadgas straff för den som lämnar, utlovar eller erbjuder muta eller annan otillbörlig belöning för utövning av befattning varmed ämbetsansvar är förenat. Enligt 6 § lagen den 29 maj 1931 med vissa bestämmelser mot illojal konkurrens bestraffas den som lämnar, utlo-



var eller erbjuder gåva eller annan förmån till någon i näringsverksamhet eller eljest vid företag av ekonomisk art eller vid verk, inrättning eller stiftelse anställd person för att därigenom muta denne att vid avtal om inköp av varor eller utförande av arbete eller tagande av försäkring för dens räkning, hos vilken han är anställd, åt någon skaffa företråde framför annan. Av allmänna rättsregler torde följa, att avdrag redan enligt gällande rätt inte bör medges, om en skattskyldig i sin förvärvsverksamhet bereder personer, med vilka han har att göra i verksamheten, otillbörliga förmåner under sådana omständigheter att straffpåföljd enligt vad som nyss sagts kan inträda.

#### *Alternativ för åtgärder mot obehöriga avdrag för representationsutgifter*

De missförhållanden, som för närvarande föreligger beträffande representationsavdragen, är i huvudsak att hänföra till två omständigheter: bristen på bestämmelser om avdragsrättens omfattning och svårigheterna att kontrollera avdrag, som inte redovisas öppet i deklarationerna utan kommer i dagen först vid taxeringsrevisioner eller andra undersökningar. Med hänsyn därtill kan föreskrifter för åstadkommande av rättelse tänkas utformade efter två huvudlinjer. För det första kan genom materiella bestämmelser avdragsrätten närmare regleras till ledning såväl för de skattskyldiga vid deklarationernas upprättande som för myndigheterna vid avdragsyrkandenas bedömande. För det andra kan man genom föreskrifter om vidgad uppgiftsskyldighet, större krav på utredning och effektivare kontroll söka hindra, att skattskyldiga tillgodosör sig obehöriga avdrag. Sistnämnda åtgärder kan givetvis ifrågakomma oavsett om man kompletterar de materiella reglerna eller ej.

För en lösning av de problem, som föranlett utredningen, torde följande olika huvudlinjer kunna komma i fråga. (Givetvis kan olika linjer kombineras.)

1) *Avdrag vägras helt.* Skälet härtill skulle vara att representationsutgifterna i allmänhet är typiska levnadskostnader och på den grund inte bör vara avdragsgilla. Emellertid har — då frågan om avdrag för representationsutgifter varit föremål för behandling i riksdagen — bevillningsutskottet vid några tillfällen uttalat att det vore uteslutet att helt avskaffa avdragsrätten, och riksdagen har godkänt dessa uttalanden.

2) En annan mindre radikal metod att reglera avdragsrätten för representationsutgifter är den i direktiven antydda, nämligen att från avdragsrätten *utesluta vissa former* av representation. Man kan på så sätt åstadkomma en precisering av avdragsrätten, som är ägnad att underlätta kontroll, och man skulle vid taxeringen slippa vissa arter av representation, där allvarligt missbruk enligt gjorda erfarenheter befaras eller vilka eljest vållar olägenheter ur skilda synpunkter. Redan nu anses yrkanden om avdrag för vissa slag av representation böra prövas särskilt noggrant och avdrag medges endast efter jämförelsevis restriktiv prövning. Detta gäller t. ex. representation i hemmet, som i praxis brukar bli föremål för en mer återhållsam behandling än representation på restaurang. Inte heller brukar avdrag ges för blomsteruppvaktning och smärre gåvor till kunder i samband med jubileer eller helger. I och för sig skulle det således närmast innebära ett fullföljande av denna utveckling, om ett formligt förbud mot avdrag för vissa former av representation infördes.

Om antalet former av representation, som anses böra uteslutas från avdragsrätten, är stort, kan det ur lagteknisk

synpunkt vara lämpligt utforma reglerna så, att avdrag medges allenast för vissa, i författningen angivna slag av representation.

3) Avdrag medges endast i den mån skattskyldigs totala representationskostnader håller sig inom en viss ram. Den kan bestämmas schablonmässigt antingen till ett fixt belopp eller i förhållande till omsättningen, bruttovinsten e. dyl. Olika schabloner kan tillämpas för skilda slag av verksamhet. Givetvis kan för vissa slag av verksamhet föreskrivas att avdrag över huvud taget ej får ske.

4) Avdragsrätten bestämmes närmare på så sätt att avdrag medges endast i den mån *kostnaderna för representationen i det enskilda fallet* (per person räknat) håller sig inom viss ram. Redan nu torde kostnader för representation, som är av utpräglad lyxkaraktär, föranleda avdrag endast i den omfattning taxeringsmyndigheterna anser skälig (jfr Lundevalls uttalanden om »överdådig livsföring»). Grunder för bedömning av skälig kostnad i olika typfall skulle kunna fastställas av riksskattenämnden att tjäna till ledning vid bedömningen.

5) Avdrag medges endast i den mån skattskyldigs *representationskostnader under ett beskattningsår överstiger visst belopp*. Varje skattskyldigs kostnader upp till ett visst årligt belopp skulle alltså betraktas som »levnadskostnader», vilka inte skulle vara avdragsgilla.

Ett jämförligt sätt att begränsa avdragsrätten är att medge avdrag för representationskostnader endast om verksamheten varit av angiven större omfattning.

6) Avdragsrätten göres beroende av *vem som svarar för kostnaderna för representationen*. Närmast till hands synes då ligga att begränsa avdragsrätten

till representation, som förekommer inom förvärvskällan rörelse, eller bekostas av sådana anställda, för vilka utövandet av representation har ett avgörande inflytande på inkomstens storlek, t. ex. provisionsresande. Däremot skulle andra löntagare, bland dem sådana som utövar representation endast därför att de uppbär särskilt representationsbidrag, icke vara berättigade till avdrag, liksom icke heller jordbrukare och innehavare av annan fastighet. Närringsidkare, som ger anställd representationsersättning, skulle därvid inte såsom nu automatiskt få avdrag för utbetalad ersättning utan först efter prövning av på vad sätt ersättningen använts.

Ytterligare begränsningar kan göras på så sätt att endast viss slags rörelseverksamhet anses motivera avdrag. Vissa grupper rörelseidkare, t. ex. de som bedriver vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, kunde eventuellt uteslutas från avdragsrätten. Även beträffande sådana grupper rörelseidkare, vilka plägar utöva representation jämförelsevis sällan, t. ex. detaljhandlare, åkerier, hantverkare m. fl., skulle en sådan inskränkning kunna tänkas.

7) Avdragsrätten blir avhängig av *vem representationen riktar sig emot*. Redan nu förekommer att från taxeringsmyndigheternas sida hävdas att avdrag skall vägras för kostnader, avseende representation mot statliga och kommunala befattningshavare eller förtroendemän, närmast med motivering att dessa inte bör låta sig påverkas av representationen och att densamma därför inte kan betraktas såsom »nödvändig» utan mera utgör ett uttryck för gästfrihet i egentlig mening. Av liknande skäl kunde förbud mot avdrag ifrågasättas i vissa fall, då gästfriheten riktar sig mot anställda i enskild tjänst.

I åtskilliga sådana fall torde förhålla sig så, att representationens utövande inte har eller över huvud taget inte kan ha någon direkt inverkan på aktuella affärsuppgörelser utan mera är att hänföra till personligt umgänge mellan yrkesmän av samma kategori.

I de här avsedda fallen är det vanligt att gästfrihet visas även mot familjemedlemmar och vänner till den man närmast avser att påverka med representationen. Givetvis kan i sådana fall övervägas en begränsning av avdragsrätten till att avse personer, som direkt har att göra med de i sammanhanget aktuella affärsangelägenheterna.

8) *Anledningen* till representationen tillmätas större betydelse än nu. Redan nu gäller att representationen måste äga klart samband med den bedrivna verksamheten för att avdrag skall medges vid taxeringen. En möjlighet synes vara att i skatteförfattningarna ge närmare regler för hur starkt detta samband skall vara. En viss begränsning skulle t. ex. kunna ske på så sätt, att endast representation i omedelbart samband med ingående eller avslutande av visst avtal (eventuellt endast om avtalet är av större betydelse) o. dyl. berättigade till avdrag. Uteslutas skulle t. ex. representation i samband med jubileer, årsmöten, studiebesök m. m., där representationen ofta mera framstår såsom ett utslag av gästfrihet och generositet än såsom ett bestridande av egentliga drifkostnader i verksamheten.

#### *Synpunkter på de olika alternativen*

1) Det först angivna alternativet — att helt avskaffa rätten till avdrag för representationskostnader — skulle givetvis vara den enklaste lösningen på föreliggande problem. Att missbruk för närvarande förekommer beror ju främst på kontrollsvårigheterna och på att det

ofta är omöjligt att skilja mellan vad som bör hänföras till levnadskostnader och vad som skäligen bör godkännas såsom omkostnader. Dessa svårigheter kommer mer eller mindre att bestå, om avdragsrätt i viss omfattning bibehålles, men skulle försvinna vid avskaffande av avdragsrätten. Därmed skulle också ett irritationsmoment mellan de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna bortfalla och åtskilliga tvister i skattemål undvikas. De möjligheter som nu föreligger för vissa skattskyldiga att genom missbruk av avdragsrätten för representationskostnader bereda sig obehörig lindring i beskattningen skulle elimineras. Alternativet skulle innebära en viss skärpning av beskattningen jämfört med vad som nu gäller, men denna skärpning skulle sannolikt inte bli så stor som det skattebortfall, som nu för anledes av representationsavdragen. Det kan nämligen antas, att representationen skulle avsevärt begränsas. För närvarande torde representation just på grund av avdragsrätten utövas i större omfattning än som strängt taget är nödvändigt.

Såsom skäl mot ett totalt slopande av avdragsrätten för representationskostnader torde främst kunna anföras att sådana kostnader för vissa skattskyldiga framstår såsom utgifter i verksamheten jämförliga med omkostnader. För den som utövar representation gentemot en annan helt främmande rörelseidkare i syfte att få till stånd affärer med honom ter sig kostnaden för sådan representation stundom inte annorlunda än t. ex. reklamkostnader. Det torde inte heller vara berättigat att påstå, att all kostnad för representation bör hänföras till privat levnadskostnad. Inte heller kan den omständigheten att mottagaren inte beskattas för förmånen av åtnjuten representation tillmätas avgörande betydelse. Nämnas kan t. ex. att

en arbetsgivares kostnader för läkarvård åt personalen är avdragsgilla, trots att de anställda inte behöver skatta för förmånen i fråga.

En annan omständighet, som talar mot ett fullständigt slopande av avdragsrätten för representationskostnader, är att därigenom konkurrensen olika företag emellan skulle kunna påverkas. Framför allt bör beaktas den olikformighet i konkurrenshänseende som skulle uppkomma mellan, å ena sidan, svenska företag, för vilka avdragsrätt således inte skulle föreligga, och, å andra sidan, utländska företag, vilka har en mera omfattande rätt till avdrag för representationskostnader. Denna synpunkt ger anledning till tveksamhet om en så radikal åtgärd som ett fullständigt slopande av avdragsrätten — trots åtgärdens praktiska fördelar — bör ifrågakomma.

2) Beträffande det andra av de sak-kunniga angivna alternativet — att uteluta viss eller vissa former av representation från avdragsrätt — må först erinras om de olika slag av utgifter för vilka avdrag brukar yrkas.

Den vanligaste formen av representation består i att den som representerar bjuder på måltider jämte drycker. Detta kan ske på restaurang (s. k. restaurangrepresentation), i hemmet (representation i hemmet) eller i någon av företaget disponerad lokal avsedd för dylika ändamål. Emellertid avser representationsavdragen stundom andra former av umgänge eller förströelse, t. ex. deltagande i offentliga nöjeställningar, besök på teater och idrottsevenemang eller liknande. Hit brukar också hänföras blomsteruppvaktningar, presenter, bl. a. chokladkartonger och konservkorgar vid helger och på bemärkelsedagar, samt bekostande av resor i samband med representationens utövande. Emellertid förekommer även representation

av mera kostsamt slag. Här är t. ex. att nämna fria semestervistelser, deltagande i jakter och kryssningar, utlandsresor e. dyl. Vidare kan hit räknas dyrbara gåvor, ibland till ett värde av tusentals kronor, i anslutning till någon affärsbekants bemärkelsedag.

Den nu gjorda uppräknigen är ingalunda fullständig. Andra former av representation torde förekomma redan nu och kan tänkas bli vanligare i framtiden. Med hänsyn härtill torde det vara förenat med vissa olägenheter att få en önskad begränsning genom att meddela förbud mot avdragsrätt för kostnader för vissa former av representation. Ett sådant förbud kunde tänkas få till följd, att de därav berörda skattskyldiga i stället lade an på att representera så mycket mera i andra former.

Såsom förut nämnts har i praxis tämligen stor restriktivitet visats gentemot yrkanden om avdrag för vissa former av representation. Detta gäller särskilt blomsteruppvaktningar till kunder på bemärkelsedagar och vid större helger. Inte heller medges avdrag för födelsedagsgåvor och liknande till chefer eller anställda i andra företag. En förklaring härtill kan vara att det benefika momentet då kan sägas vara mer framträdande än när det är fråga om representation i annan form. När det gäller representation i hemmet medges avdrag för kostnaderna tämligen sparsamt och sådan representation kan därför anses redan nu inta en särställning. I varje fall har i praxis fordrats en starkare bevisning än vad fallet är med t. ex. restaurangrepresentation. Det måste emellertid framhållas att den åtskillnad, som i detta hänseende gjorts mellan olika former av representation, ur principiell synpunkt knappast är motiverad. Man får därför utgå från att det är de större svårigheterna att pröva be-

fogenheten av avdrag för representation i hemmet, som närmast är anledningen till att åtskillnad i praktiken gjorts mellan representation i hemmet och på restaurang. Beträffande vissa former av representation föreligger dock starka skäl för generellt förbud mot avdrag. Detta gäller i första hand sådana former av representation, där gåvomomentet är särskilt framträdande. I varje fall då värdet av gåvan inte är alltför ringa, synes den omständigheten att mottagaren inte beskattas för gåvans värde kunna motivera att de vanliga reglerna för beskattning av gåva tillämpas, d. v. s. givaren får icke avdrag. Mottagaren beskattas å andra sidan inte för värdet av gåvan.

Liknande skäl som de sist nämnda talar också för att från avdragsrätt utesluta sådana former av representation som merendels drar stora kostnader, t. ex. sådana typer av representation som fria semestervistelser, dyrbarare resor, specialarrangerad underhållning m. m. Härigenom skulle man få en viss begränsning i avdragsrättens omfattning och en sådan åtgärd skulle ligga i linje med strävandena i rådande praxis att inte tillåta avdrag i sådana fall, där representationen får anses hänförlig till ett mera lyxbetonat levnadssätt.

Vissa möjligheter föreligger således att med användning av detta alternativ åstadkomma en viss reglering av rätten till avdrag för representationskostnader. Samtidigt ger metoden — om den utformas tillräckligt restriktivt — möjlighet att begränsa avdragsrätten till sådana former, som ur kontrollsynpunkt väljar relativt små svårigheter.

Det främsta skälet mot en begränsning enligt förevarande alternativ är givetvis, att utgifter som har samma syfte och ter sig likartade ur deras synpunkt, som bestrider utgifterna, skulle behandlas olika i avdragshänseende.

Det förekommer dock ej sällan i skattelagstiftningen att man av praktiska skäl finner sig böra acceptera vissa schabloner, som i praktiken och i stort sett ger till resultat en riktigare beskattning än beskattningsbestämmelser, som väl kan vara utformade på ett teoretiskt oantastligt sätt men för ernående av ett riktigt resultat skulle kräva att en orimligt stor uppgifts- och utredningsskyldighet lades på de skattskyldiga. Den nu nämnda invändningen bör därför inte tillmätas avgörande betydelse.

3) Alternativet att avdrag medges endast i den mån den skattskyldiges representationskostnader håller sig inom en på visst sätt exempelvis i förhållande till omsättningen bestämd ram erbjuder den fördelen att vissa påfallande missbruk kunde stävjas. Någon effektiv spärr mot missbruk innebär dock inte detta alternativ. Det föreligger också en viss risk för att företag, som inte utövar representation i någon större omfattning och inte behöver göra det, kommer att öka sina kostnader upp till ramen. Denna skulle med andra ord kunna bli ej blott en maximigräns utan även ett minimum för företagets representation. Den ifrågasatta metoden skulle också innebära att man betraktade avdrag för representation som en under alla förhållanden normal och regelbunden företeelse, något som icke torde vara förenligt med uppfattningen hos den stora massan skattskyldiga.

En annan invändning mot detta alternativ är att det är svårt att bestämma ramen på ett godtagbart sätt. Olika rörelser har så skiftande karaktär och även inom samma bransch förekommer rörelser av så olika typ, att det knappast låter sig göra att bestämma ramen på ett sätt som tar erforderlig hänsyn till de särskilda omständigheterna i varje fall. Man torde därför bli nödsakad att arbeta med schabloner, som är

grövre än som är förenligt med en tillfredsställande inkomstberäkning. Bland annat kan befaras att ramen i vissa fall blir så vid, att den inte skulle få effekt annat än i ett mycket begränsat antal fall. Å andra sidan bör vid bedömande av invändningens styrka uppmärksammas, att det system, som för närvarande råder, torde ge ett resultat som är mycket olikformigt, och att det antydda systemet måhända trots de påpekade bristerna kan tänkas leda till en mera likformig taxering.

4) Liknande invändningar kan riktas mot det fjärde alternativet, att kostnader för representation skall vara avdragsgilla endast i den mån kostnaderna i det enskilda fallet håller sig inom viss ram. Det torde emellertid vara lättare att här ange ramen för kostnaderna, eftersom mindre anledning torde förefinnas att arbeta med olika gränser för olika branscher. En lagstiftning av denna typ torde i själva verket inte innebära så mycket nytt — i varje fall inte om gränsen inte dras alltför snävt. Redan nu brukar, som förut nämnts, yrkanden om avdrag för kostnader för representation av utpräglad lyxkaraktär beskäras så att avdrag medges endast för utgifter av mera normal storlek.

Fördelen med en begränsning som här antytts är att man ej skulle behöva pröva storleken av kostnaderna i varje särskilt fall, utan det skulle vara tillräckligt med en kontroll av att representation förekommit och en prövning av om utgifterna för representation verkligen bör hänföras till omkostnader.

Mot den ifrågasatta metoden för bestämmande av avdragsrätten kan invändas att den ej ger ett fullt tillfredsställande resultat för sådana skattskyldiga, vilka vid enstaka tillfällen utövar representation, som är mycket dyrbar, men vilkas kostnader för representation to-

talt håller sig inom en ram som kan godtas. En sådan skattskyldig skulle bli sämre ställd än en annan, som visserligen inte överskrider angiven maximigräns men ändock tillgodoför sig avdrag med belopp, som relativt sett är högre än den förstnämndes.

5) Den väsentligaste vinsten med att begränsa avdragsrätten till representationskostnader, som överskrider viss storleksgräns, torde vara att därigenom en mängd representationsfall, där kostnaderna är förhållandevis små, inte skulle behöva prövas vid taxeringen. Detta skulle även innebära en lättnad i den uppgiftsskyldighet, som måste åläggas de skattskyldiga för att avdragen för representationsutgifter skall kunna granskas. Till stor del brukar kostnader som här avses utgöras av kostnader, som hänför sig till rörelseidkaren själv eller hos honom anställd person. Befogenheten av rätt till avdrag ter sig därför särskilt tveksam. Emellertid skulle en sådan regel ur vissa synpunkter vara förenad med olägenheter. Bland annat finge man räkna med att den som representerar ibland skulle söka bringa upp kostnaderna till den storleksordning, som vore föreskriven för att avdrag skulle erhållas. Besvärliga tröskelproblem skulle uppstå.

6) Ett stadgande av innehåll att rätten till avdrag skulle tillkomma endast den som i sista hand svarar för representationen, d. v. s. i regel endast rörelseidkare, skulle medföra den fördelen att avdragsfrågorna skulle komma att bedömas av ett relativt litet antal nämnder. Möjligheten att få ett likartat bedömmande skulle då öka avsevärt. Det torde vidare vara till gagn för ett sådant bedömmande, om prövningen av avdragsfrågan kan ske i ett sammanhang för det företag, i vars intresse representationen sker.

Ett uttryckligt stadgande om förbud

mot avdrag för representationskostnader då det gäller inkomst av jordbruksfastighet, av annan fastighet, av kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet skulle knappast medföra någon ändring av vad som nu tillämpas i praxis. Ett sådant stadgande skulle emellertid vara av värde för att förhindra att beträffande dessa förvärvskällor yrkanden om avdrag för representation skulle börja framställas i större omfattning än vad nu sker.

Att genomföra begränsningar såvitt gäller inkomstslaget rörelse på så sätt att avdrag medges endast i fråga om visst slags rörelseverksamhet torde vara förenat med betydande praktiska svårigheter. Bland annat bör erinras om att det ofta förekommer att rörelse av olika slag bedrivs inom ett och samma företag. Även på andra sätt skulle åtskilliga gränsdragningsproblem kunna uppkomma. De fördelar som skulle nås med ett sådant arrangemang torde främst vara att man kunde förhindra en utbredning av representationsovanorna till företag av sådant slag, att representation nu inte anses behöva utövas.

7) En viss åtskillnad vid behandlingen av representationskostnader o. dyl. kan tänkas vara motiverad med hänsyn till de olika kategorier personer, mot vilka representation kan rikta sig. Särskilt kan vara befogat att behandla representation gentemot utlänningar på särskilt sätt. I den mån förhållandena inom andra länder skiljer sig från de svenska, synes det rimligt att hänsyn

därtill tas vid bedömning av avdragsrätten för svenska företag, som i sin verksamhet har förbindelser med utlänningar.

8) Redan nu torde gälla att avdrag för representationskostnader anses böra medges i huvudsak endast då en direkt och påtaglig anledning till representationen kan påvisas. Enbart den omständigheten att gästfrihet mot affärsbekanta förekommit berättigar alltså inte till avdrag därför. Vissa försök har gjorts att närmare ange de fall då avdragsrätt bör anses föreligga, men det är givetvis svårt att i praktiken kontrollera i vad mån de uppställda förutsättningarna verkligen föreligger. Ett av skälen härtill är uppenbarligen svårigheten för taxeringsmyndigheterna att i efterhand bedöma av vilken anledning representationen skett. Detta utgör givetvis också skäl mot att genomföra en begränsning av avdragsrätten allt efter anledningen till representationen, om inte samtidigt ökade möjligheter skapas för taxeringsmyndigheterna att kontrollera varför representationen skett. En utväg är att — såsom exempelvis skett i Norge — genom ett stadgande av allmän innebörd begränsa avdragsrätten till fall då representationen klart framstått såsom ofrånkomlig i det särskilda fallet, och alltså medge avdrag endast om representationen varit »tvingande nödvändig» och sedan låta en central beskattningsmyndighet närmare ange under vilka förhållanden så skall anses ha varit fallet. I Norge har Riksskattestyret en sådan uppgift.

## De sakkunnigas förslag rörande representationskostnader i rörelse

### *Allmänt*

Den redogörelse, som de sakkunniga lämnat för det nuvarande läget i fråga om avdragen för representationskostnader, visar enligt de sakkunnigas uppfattning att avsevärda missförhållanden råder och att lagstiftningsåtgärder är erforderliga för att rättelse skall kunna vinnas.

Orsaken till att missförhållanden uppkommit torde såsom tidigare nämnts främst vara att i skattelagstiftningen för närvarande inte finns någon klar gränsdragning mellan å ena sidan utgifter, som är att hänföra till levnadskostnader och därför inte får avdras, och å andra sidan utgifter, som utgör omkostnader i förvärvskälla (i förevarande sammanhang driftkostnader i rörelse). Behovet av bestämmelser beträffande denna gränsdragning är så mycket större som representationskostnaderna till helt övervägande del är av samma beskaffenhet som vanliga levnadskostnader och det därför — i brist på vägledande författningsföreskrifter — ofta kan te sig tveksamt om avdrag skall medges eller ej. Avsaknaden av speciella föreskrifter har medfört en i och för sig naturlig strävan från de skattskyldigas sida att tolka de allmänna regler, som varit att tillämpa beträffande gränsdragningen, på ett för sig så gynnsamt sätt som möjligt. Därvid har — bl. a. på grund av kontrollsvårigheter — uppkommit förhållanden som icke kunnat tillfredsställande bemästras vid taxeringarna.

Det bör framhållas att det uppkomna läget inte är ovanligt. I åtskilliga andra fall har allmänt hållna bestämmelser i skatteförfattningarna efter hand fått en sådan tillämpning att det ansetts nödvändigt med ingripanden i lagstiftningsväg. I detta hänseende må erinras om den fria lagervärderingen, avdragen för värdeminskning av inventarier och avdragen för avsättning till pensionsstiftelser. De föreskrifter, som ursprungligen gällde i dessa hänseenden, utnyttjades av många skattskyldiga på ett icke avsett sätt och rättelse måste åvägbringas genom en utförligare reglering av avdragsrätten.

Det torde ligga nära till hands att betrakta en närmare precisering av avdragsrätten för representationskostnader på samma sätt som de nyss nämnda avdragsfrågor, som blivit föremål för lagstiftning. För övrigt torde i vissa fall utförligare regler kunna leda till en rättvisare bedömning än vad nu ibland blir fallet. Det kraftigt utbredda missbruket av avdragen för representationskostnader har nämligen tvingat taxeringsmyndigheterna till en restriktivitet vid avdragsyrkandenas bedömning, som någon gång kan ha föranlett att befogade avdrag vägrats. Utförligare bestämmelser bör kunna leda till en jämnare tillämpning. Sådana bestämmelser torde också kunna i viss mån förebygga den snedvridning av konkurrensförhållandena, som nu kan föreligga i vissa fall. Möjligheterna att göra



avdrag för representationsutgifter har nämligen stundom förorsakat en av konkurrens föranledd överdriven representation och en därav betingad osund inverkan på vissa affärsförhållanden.

*Kan rättelse vinnas enbart genom skärpning av uppgiftsskyldighet och kontroll?*

Vissa mera framträdande missbruk av möjligheterna till avdrag för representationsutgifter skulle utan ändring i de materiella bestämmelserna kunna åtkommas, om sådana skattskyldiga, som vill åtnjuta avdrag, skulle åläggas att i deklARATIONERNA specificera och motivera sina avdrag av denna art. Ett sådant åläggande skulle sannolikt få en viss förebyggande verkan, eftersom åtskilliga skattskyldiga torde komma att begränsa sina avdragsyrkanden, om en sådan redovisningsskyldighet föreskrevs. Emellertid skulle uppgiftsskyldigheten, för att erforderlig effekt skulle uppnås, få göras jämförelsevis omfattande och därmed bli mycket betungande för de skattskyldiga. Granskning och kontroll av uppgifterna skulle bli synnerligen tidskrävande, delvis till förfång för andra angelägna granskningsuppgifter. Slutligen skulle det knappast bli möjligt att åstadkomma nöjaktig enhetlighet i bedömandena. Såsom i annat sammanhang framhållits växlar nämligen även hos beskattningsmyndigheterna uppfattningarna om i vad mån avdrag bör medges, något som är naturligt med hänsyn till ämnets tveksamma natur. Av samma skäl kan inte heller genom avgöranden i högsta instans någon fast praxis till ledning för tillämpningen åstadkommas inom området. Det är givetvis tänkbart, att anvisningar rörande tillämpningen skulle kunna utfärdas av riksskattenämnden och att därigenom jämte en vidgad uppgiftsskyldighet viss enhetlighet skulle

kunna åstadkommas, men utan tvivel skulle många och svårbedömda taxeringstvister uppkomma, om en sådan metod valdes för att söka bringa ordning inom förevarande område.

Enligt de sakkunnigas uppfattning bör alltså avdragsrätten i första hand regleras genom materiella bestämmelser. Kompletterande anvisningar vid sidan därav torde bli av stort värde. Därutöver bör emellertid, på sätt senare skall anges, fullgörandet av viss uppgifts- och redovisningsskyldighet stadgas såsom villkor för rätten att få åtnjuta avdrag för representationskostnader.

*Rättelse genom föreskrift om skattskyldighet för den, gentemot vilken representation utövas?*

I allmänhet motsvaras driftkostnader i en skattskyldigs rörelse av skattepliktiga intäkter för andra skattskyldiga, som tillföres förmåner genom kostnadernas bestridande. Om en rörelseidkare exempelvis tillhandahåller sina anställda fri lunch, motsvaras utgifterna för lunchens tillhandahållande — om ock ej alltid till samma belopp — av en skattepliktig förmån för de anställda. Om en rörelseidkare säljer förnödenheter till en annan rörelseidkare och utbetalar viss rabatt eller återbäring på influtna likvider, så skall rabatten eller återbäringen redovisas såsom skattepliktig intäkt av mottagaren. Detta förhållande är utan tvivel av stor betydelse för taxeringskontrollen. Av liknande skäl skulle åtskilliga skatteproblem i samband med representationskostnaderna bli lösta, om den regeln kunde införas, att en rörelseidkare eller en i rörelse anställd person, som låter sig bjudas eller tar emot gåvor i samband med representation, skulle bli skattskyldig för det belopp, som representationen kostat.

Emellertid får det i regel anses höra

till förutsättningarna för representationsutövning, att den skall ske i form av gästfrihet och generositet. Ett stadgande om skattskyldighet av antydd art skulle därför strida mot vederbörandes avsikter och te sig verklighetsfrämmande. De sakkunniga har därför inte ansett denna utväg att lösa förevarande fråga såsom användbar.

#### *Utformningen av materiella bestämmelser om avdrag för representationskostnader*

Den oklarhet, som råder beträffande gränsdragningen mellan de icke avdragsgilla levnadskostnaderna och sådana representationskostnader som kan godtas såsom driftkostnader i rörelse, hänför sig *dels* till att kommunalskatte-lagen inte — frånsett några detaljföreskrifter utan betydelse i förevarande sammanhang — innehåller bestämmelser om vad som skall räknas till levnadskostnader och *dels* till att nämnda lag inte heller i vad gäller driftkostnader i rörelse innehåller bestämmelser om i vad mån representationsutgifter får hänföras till driftkostnader.

Klarhet skulle sålunda vinnas, om levnadskostnaderna och driftkostnaderna var för sig skulle kunna definieras på sådant sätt, att det bleve klart hur representationsutgifterna skulle betraktas i detta hänseende. Nu innefattar emellertid både levnadskostnader och driftkostnader i rörelse utgifter och kostnader till sådan mångfald och av så vitt skilda slag, att sådana definitioner knappast kan formuleras i annat än allmänna ordalag, såvida inte definitionerna skall göras synnerligen utförliga. Ej heller kan undvikas, att sådana definitioner skulle beröra en mängd olika spörsmål inom beskattningen.

De sakkunniga föreslår, att bestämmelser om den skattemässiga behand-

lingen av representationsutgifter i första hand meddelas genom ett stadgande i anvisningarna till 20 § KL av innehåll, att utgifter för sällskapsliv, gästfrihet, värdskap, nöjen, gåvor o. dyl. — varav representationen i huvudsak brukar bestå — är att hänföra till levnadskostnader, även om utgifterna är föranledda av eller har samband med den skattskyldiges förvärvsverksamhet, dock att avdrag för sådana utgifter får ske i vissa fall, som särskilt anges i föreskrifter om vad som får avdras som omkostnader i resp. förvärvskällor.

Egentligen innebär den föreslagna bestämmelsen knappast något nytt, men med den utveckling, som ägt rum, torde det vara av betydelse att genom ett särskilt stadgande göra klart, att de ifrågavarande utgifterna i allmänhet är att hänföra till levnadskostnader och att de inte är avdragsgilla med mindre stöd därför finns i skattelagstiftningen. Det föreslagna stadgandet torde från avdragsrätt avskära åtskilliga utgifter, som närmast kan betecknas såsom missbruk eller ett icke avsett utnyttjande av gällande bestämmelser, samt förebygga, att vissa skattskyldiga under åberopande av den allmänna bestämmelsen i 20 § KL om avdrag för omkostnader söker få ytterligare kategorier utgifter hänförda under omkostnadsbegreppet. En förutsättning för avdragsrätt blir att direkt stöd för det avdrag, varom är fråga, kan hämtas ur de på varje förvärvskälla tillämpliga avdragsföreskrifterna. Till dessa återkommer de sakkunniga senare.

I anvisningarna till 20 § KL föreslås även ett allmänt stadgande av innebörd, att förbudet mot avdrag för sådana utgifter, som för fysisk person är hänförliga till levnadskostnader o. dyl., gäller även juridiska personer. Härom hänvisas till vad som anförts i kapitel 5.

*Metod för angivande av representationsutgifter, som får avdras*

När det gäller att söka i författningstext ange vilka slag av representationsutgifter, som kan godtas såsom avdragsgilla omkostnader, torde två möjligheter stå till buds.

Den ena möjligheten är att endast genom allmänna uttryck ange, enligt vilka grunder avdragsrätten bör bedömas. Man kan exempelvis föreskriva, att avdrag för representationsutgift medges endast om utgiften är att anse såsom nödvändig, ofrånkomlig, affärsmässigt betingad e. dyl. Uttryck av denna art ger emellertid i realiteten föga ledning för bedömningen. Det nu rådande läget skulle knappast förändras genom föreskrifter av sådant innehåll. Det är visserligen sannolikt, att sådana föreskrifter — i förening med viss uppgiftsskyldighet beträffande gjorda avdrag — skulle föranleda taxeringsmyndigheterna att ägna ökad uppmärksamhet åt ifrågasvarande avdrag och att avdragen i många fall skulle komma att beskäras eller vägras. Behandlingen av avdragsyrkandena torde emellertid komma att bli om möjligt mera oenhetlig än för närvarande. Antalet taxeringsprocesser avseende avdrag av denna art torde också komma att öka avsevärt. Det är möjligt att efter hand och under medverkan av riksskattenämnden en viss likformighet skulle kunna åstadkommas, men sannolikt skulle ett sådant resultat kunna vinnas först efter många år. Även om anvisningar skulle utfärdas omedelbart efter antagandet av nya bestämmelser i ämnet, torde dessa anvisningar med hänsyn till de mycket skiftande förhållanden, varunder representation utövas, knappast kunna göras så preciserade, att tvister komme att undvikas.

Den andra möjligheten är att i anvisningarna till 29 § KL införa mera ut-

förliga bestämmelser om vilka slag av representationsutgifter som kan få betraktas såsom omkostnader. Denna metod har den fördelen att mindre utrymme lämnas åt försök att under de avdragsgilla omkostnaderna hänföra en mångfald utgifter, som vid ett mera allsidigt bedömande skäligen bör hänföras till levnadskostnader eller därmed jämförliga utgifter. Verkningarna av bestämmelserna blir lättare att överblicka. Denna metod för angivande av avdragsrättens omfattning överensstämmer också bättre med den som eljest användes i kommunalskattelagen vid angivande av vilka utgifter som får avdras såsom omkostnader i förvärvskälla. I detta hänseende kan såsom exempel åberopas föreskrifterna i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL, vari meddelas bestämmelser om avdrag för ökade levnadskostnader vid beräkning av inkomst av tjänst. De sakkunniga anser att den nu nämnda metoden bör begagnas vid utformandet av föreskrifter om avdrag för representationskostnader. Den anknyter till vad de sakkunniga tidigare framhållit beträffande representationsutgifternas natur, nämligen att dessa utgifter till helt övervägande del utgörs av utgifter som i allmänhet är att hänföra till levnadskostnader och att därför — liksom fallet är beträffande ökade levnadskostnader i förvärvskällan tjänst — bör anges i vilka fall och under vilka förutsättningar sådana utgifter får betraktas såsom omkostnader.

*I vilka fall och under vilka förutsättningar bör representationsutgifter få betraktas såsom omkostnader?*

Vid ett förutsättningslöst övervägande av i vilken omfattning rätt till avdrag för representationsutgifter i rörelse bör föreligga kan en jämförelse med andra inkomstslag inte undvikas. För att be-

skattningen skall bli likformig och rättvis måste bedömningen av vad som utgör omkostnader i förvärvskälla ske efter likartade grunder. Privilegiering av visst eller vissa inkomstslag bör i möjligaste mån undvikas.

Om man med denna utgångspunkt söker bedöma, hur de vanligen förekommande representationsutgifterna i rörelse bör behandlas i beskattningshänseende, torde man kunna indela dessa utgifter i två grupper. Till den ena gruppen kan hänföras utgifter, som är direkt betingade av formerna för själva yrkesutövningen och som därför kan jämföras med en del utgifter, vilka vid inkomstberäkning för andra inkomstslag betraktas såsom avdragsgilla omkostnader i förvärvskälla. Såsom exempel på sådan utgift kan nämnas följande fall. Ett företag eller dess representant låter på en ort anordna en s. k. uppäckning eller annan demonstration av varor och inbjuder därtill köpmän, till vilka företaget hoppas få sälja de förevisade varorna, från närliggande orter. Om företaget därvid bjuder kunderna på en måltid på restaurang i samband med varudemonstrationen, kan kostnaderna för måltiden i verkligheten vara att likställa exempelvis med ökade utgifter för måltider, som skattskyldiga med inkomst av tjänst har under tjänsteresor och som betraktas såsom avdragsgilla omkostnader. Skulle företaget inte bjuda på måltiden, skulle de köpmän som från annan ort infinna sig vid demonstrationen ofta ha att på egen bekostnad inta densamma på något näringsställe och den merkostnad, som härigenom uppkommer, skulle vara att betrakta såsom avdragsgilla omkostnader för nödiga inköpsresor. Det förutsättes givetvis, att de som blir bjudna på måltiden inte det oaktat gottgör sig avdrag för motsvarande kostnader. Vidare gäller det sagda närmast

om en måltid av normalt förekommande beskaffenhet. Om måltiden skulle vara av mera luxuös art eller rent av kunna betecknas som ett utslag av överdådig livsföring, blir givetvis kostnadens karaktär mera tveksam.

Till den andra gruppen representationsutgifter, som kan komma i fråga såsom avdragsgilla, kan hänföras kostnader, vilka inte har den nyss antydda naturen av ökade levnadskostnader, föranledda av själva formerna för yrkesutövningen, och vilka därför mer eller mindre är att hänföra till levnadsvanor och levnadsstandard inom vissa grupper yrkesutövare. Beträffande sådana utgifter bör — för att inte vissa kategorier skattskyldiga skall erhålla en omotiverat privilegierad ställning — stor återhållsamhet iakttas vid meddelande av föreskrifter om avdragsrätt. Det är att märka, att någon motsvarande avdragsrätt inte finns inom andra förvärvskällor. Bestämmandet av avdragsrättens omfattning blir beroende av en skälighetsprövning, vid vilken viss hänsyn måhända bör tas till sedan lång tid bestående sedvänjor.

Till avdragsgilla utgifter torde kunna hänföras utgifter för måltider, som en rörelseidkare eller representant för honom under affärsresa bjuder kunder på i direkt samband med viss affärsuppgörelse av större betydelse. Det brukar göras gällande att affärssamtal i sådana fall fortsätter under måltiden och att tid därigenom sparas. I vissa fall har kunden måhända inte annan tid disponibel för det erforderliga sammanträffandet. Utgifter för måltider av detta slag kan i någon mån jämföras med ökade levnadskostnader. Avdragsrätt bör emellertid föreligga endast då gästfriheten utövas av någon som befinner sig på affärsresa. Om ett företag bjuder kunder, som är bosatta på den ort där företagets rörelse utövas, kan knappast

skäl för avdragsrätt anses föreligga. Även om erforderliga sammanträffanden i sådana fall skulle påkalla att gemensam måltid intas, torde måltiden i allmänhet vara att hänföra till sällskaplig samvaro eller eljest av sådan natur att kostnaden därför bör hänföras till levnadskostnad. Jämförelse kan exempelvis göras med en tjänsteman, som inte hinner hem under måltidsrasterna utan måste inta en eller flera måltider om dagen på näringsställen. Avdrag medges ej för sådan kostnad. Ej ens om sådana måltider är föranledda av bisysslor, som medför extra kostnader för måltider, medges avdrag.

De representationstillfällen, som avses med den här avsedda avdragsrätten, är i första hand den s. k. handelsresanderepresentationen i mera egentlig och begränsad betydelse. Sådan representation är ofta grundad på mycket gamla traditioner och de former, varunder handelsresandena bedriver sin verksamhet, kan anses ge stöd för att viss avdragsrätt bör föreligga. Givetvis inefattar förslaget inte någon obetingad rätt till avdrag för all handelsresanderepresentation. För avdragsrätt förutsettes att de allmänna villkoren för avdrag är uppfyllda.

Ytterligare en kategori representationsutgifter torde kunna komma i fråga såsom avdragsgilla inom de gränser, som principiellt bör gälla, nämligen utgifter för representation vid mera beaktansvärda tillfällen, såsom invigning av större anläggning eller igångsättande av mera betydelsefull verksamhet e. dyl. Det får numera anses vara tradition, att representation sker vid sådana tillfällen och representationen är i allmänhet av sådan art och riktar sig mot en sådan krets av personer, att kostnaderna mera framstår såsom driftkostnader i rörelsen än såsom levnadskostnader. Givetvis måste krävas att re-

presentationen sker vid tillfällen av större betydelse för rörelsen. Den omständighet, som åberopas för avdragsrätt, får alltså inte vara att betrakta som en förevändning. Avdragsrätt bör föreligga endast om det utåt framstår såsom betydelsefullt att det ifrågavarande tillfället på lämpligt sätt celebreras. Däremot föreligger inte anledning att medge avdrag, om representationen huvudsakligen är att anse såsom en intern angelägenhet. Årsjubiler torde i vissa fall kunna vara av den art, att avdrag bör medges. Såsom förutsättning bör emellertid gälla, att det är fråga om ett mera remarkabelt jubileum, som mera allmänt uppmärksammas utifrån. Kostnader för jubiler inom mindre företag utan nämnvärt allmänt intresse torde inte böra föranleda avdragsrätt.

Såsom allmänna förutsättningar för avdragsrätt bör — i den mån det inte är fråga om jubiler o. dyl. — gälla att den samvaro, som föranleder utgifter, är betingad av behovet att dryfta angelägenheter, som avser rörelsen. Är så ej fallet, måste samvaron huvudsakligen vara att betrakta såsom umgänge eller sällskapsliv, och kostnaderna därför bör hänföras till levnadskostnader och ej till omkostnader. Utgifter som avser återgåldande av gästfrihet eller försök att påverka personer, som i sitt förhållande till den skattskyldige har att iaktta opartiskhet, bör ej föranleda avdragsrätt.

Ytterligare bör gälla att avdragsrätten endast omfattar skälig kostnad. Utgifter som är att hänföra till mera lyxbetonad livsföring bör ej hänföras till omkostnader, allraminst om — såsom torde ha förekommit — den omständigheten att avdragsrätt föreligger anses utgöra anledning till att representationen blir mer påkostad än eljest skulle blivit fallet. För bedömning av skäligheten av kostnader torde vägledande

anvisningar lämpligen kunna utfärdas av riksskattenämnden.

Det må framhållas, att begränsning av avdragsrätten till kostnader, vilka kan anses skäliga, i princip inte innebär någon skärpning gentemot vad som nu tillämpas i praxis. I den mån känedom därom vunnits har avdrag, som kunnat betecknas som överdrivna, brukat begränsas till skäliga belopp.

### *Rörelseidkarens representation gentemot egen personal*

Utgifter för representation, som utövas mot personal i det egna företaget, kan anses inta en särställning vid jämförelse med representationskostnader i allmänhet. När ett rörelsedrivande företag — eller en inom företaget anställd befattningshavare, i regel i ledande ställning — utövar representation gentemot personal inom företaget eller gentemot personer, som innehar uppdrag inom företagets ledning eller såsom revisorer e. dyl., så är ju sådan representation av annat slag än representation gentemot kunder och liknande förbindelser.

I vissa fall kan sådan intern representation anses ha anknytning till sådana utgifter, som berättigar till avdrag för fördyrade levnadskostnader, nämligen då representationen utövas mot personer vilka på grund av sitt uppdrag reser utom sin hemort och inte över-skrider vad dessa personer eljest skulle få skaffa sig själva med anlitan- de av traktamentsersättning eller därmed jämförlig gottgörelse. Förutsättning för att representationsutgifter av denna art skall kunna jämföras med fördyrade levnadskostnader är givetvis att inte vederbörande, trots representationen, tillgodogör sig avdrag för fördyrade levnadskostnader eller betraktar upp- buren traktamentsersättning såsom ersättning för bestridda utgifter. I andra fall åter

har representation av här avsett slag huvudsakligen karaktären av gästfrihet och sällskaplig samvaro, för vilken utgifterna knappast kan hänföras till omkostnader i vanlig bemärkelse. Detta får anses gälla även om samvaron och vad därmed sammanhänger anordnats inte enbart för att bereda rekreation och förströelse eller såsom uppmuntran för gjorda arbetsinsatser utan även eller huvudsakligen för gemensamt dryftande av angelägenheter som rör företaget. Till den kategori kostnader, som här avses, hör framför allt utgifter för styrelse- och revisionsmiddagar, personal- och firmafester o. dyl. Tillställningar av sådant slag torde under senare år ha fått en allt större omfattning och drar ofta betydande kostnader.

Vid övervägande av hur kostnader av ifrågavarande art bör bedömas är att märka, att utgifterna syftar till att bereda anställda eller uppdragshavare förmåner men det är icke avsett att förmånerna skall beskattas hos de personer, som åtnjuter förmånerna. Denna interna representation är alltså starkt präglad av gästfrihet och det kan därför inte anses befogat att betrakta utgifterna i fråga såsom omkostnader, såvida det inte är fråga om s. k. trivsel- förmåner av obetydligt värde, vilka enligt gällande skattelagstiftning av praktiska skäl inte beskattas hos anställda churu förmånerna principiellt är av skattepliktig natur.

De sakkunniga föreslår, att avdrags- rätt för representation gentemot anställda skall föreligga endast beträffande enklare personalfester för ett större antal deltagare. Den föreslagna föreskriften är ägnad att underlätta kontrollen, eftersom avdragsrätten gäller endast företag med icke alltför få anställda och endast i den mån vad som bjudes är av mera normal beskaffenhet. Inom de minsta företagen torde

ett sådant personligt förhållande få anses föreligga mellan rörelseidkare och anställda att samvaro, som föranleder utgifter, huvudsakligen är att hänföra till umgänge e. dyl. På liknande sätt torde böra betraktas tillställningar, som ett större företag anordnar för endast några få deltagare.

Den föreslagna regeln torde få anses gå väl ihop med reglerna om skattefrihet för s. k. trivselförmåner och den praxis, som skattedomstolarna under senare år tillämpat.

Bedömandet av det deltagarantal, vid vilket rätt till avdrag inträder, bör ankomma på praxis, därvid förutsättes att anvisningar utfärdas till ledning vid bedömningen. Enligt de sakkunnigas uppfattning torde antalet deltagare böra uppgå till 20 à 25 för att avdragsrätt skall ifrågakomma.

Även utformningen av den begränsning av avdragsrätten som innefattas i att avdrag endast får göras för »enkla» fester, torde böra ankomma på praxis med ledning av anvisningar. De sakkunniga har utgått från att avdragsrätt skulle föreligga ej blott för s. k. kaffefester utan även för måltider av normal beskaffenhet. Är måltiderna av mera påkostad art bör avdragsrätt föreligga endast för mera normala kostnader.

Den ifrågasatta avdragsrätten torde vara tillräcklig med hänsyn till vad som kan anses påkallat ur personalvårdssynpunkter.

### *Representation mot utlänningar*

De sakkunnigas förslag till regler rörande avdrag för representationskostnader gäller i första hand representation, som utövas gentemot personer bosatta här i riket. När det gäller representation mot utlänningar — vid dessas besök i Sverige eller vid svenskars affärsbesök utomlands — är det av

naturliga skäl knappast möjligt att uppställa enhetliga regler för avdragsrätten. Sedvänjorna beträffande representation varierar avsevärt inom olika länder och det är därför inte möjligt att konstruera enhetliga bestämmelser för avdragsrätten. För att inte försämra svenska företags möjligheter att göra sig gällande utomlands torde det därför vara erforderligt föreskriva, att utgifter för representation gentemot utomlands bosatta personer må kunna betraktas såsom avdragsgilla även om utgifterna går utöver vad som eljest godtas för avdrag. Genom stadgandet att avdragsrätten omfattar »nödiga» utgifter har markerats att avdragsrätten inte är obegränsad. Utgiften måste för att bli avdragsgill vid en objektiv bedömning vara att anse såsom påkallad med hänsyn till rörelsens ändamålsenliga bedrivande. Självfallet innebär stadgandets avfattning, att bestämmelsen i fråga inte får utnyttjas för att kringgå de regler, som eljest gäller. Utgifter för representation mot utlänningar skall redovisas och i erforderlig omfattning bli föremål för prövning på samma sätt som gäller för representation i övrigt.

Den praktiska betydelsen av att representationsutgifter gällande utlänningar lämnas i huvudsak oreglerade torde icke vara alltför stor. De företag, som utövar representation av ifrågavarande art, är jämförelsevis fåtaliga och de flesta av dem är storföretag, som torde ha sådan intern kontroll att onödiga utgifter i allmänhet ej förekommer. Under senare år har dock ibland förekommit att mindre företagare yrkat avdrag för representationskostnader vid resor utomlands under sådana omständigheter, att utgifternas natur av verkliga driftkostnader tett sig mycket tvivelaktig. Det föreslagna stadgandet ger taxeringsmyndigheterna rätt att kräva sådan utredning, som i varje särskilt fall

kan anses påkallad för att avdrag skall medges.

I detta sammanhang må anföras, att farhågor stundom uttalats för att en reglering av svenska skattskyldigas rätt till avdrag för representationskostnader skulle inverka menligt på svenska rörelseidkares förmåga att här i riket konkurrera med här i en eller annan form verksamma utländska företag, som i sina hemländers skattelagstiftning inte har motsvarande regler. Det är givetvis inte uteslutet att vissa utländska rörelseidkare — antingen de bedriver rörelse här i riket eller här gör affärer genom representanter — kan komma att utöva representation i större omfattning än som överensstämmer med de föreslagna avdragsreglerna och att vissa svenska rörelseidkare därför kan komma att föredra att göra affärer med de utländska företagen. Det är icke möjligt att utröna i vilken utsträckning farhågorna kan antas vara grundade. Det är väl icke otänkbart att de är överdrivna. Även om de skulle vara i någon mån befogade, torde de dock inte kunna tilläggas sådan betydelse att en i och för sig påkallad komplettering av skattelagstiftningen på grund därav bör underlåtas. Dessutom torde det vara möjligt att på en annan väg åstadkomma den jämnvikt i konkurrenshänseende, som är önskvärd. Om nämligen i den svenska skattelagstiftningen fastslås vad som är avdragsgill representationskostnad, bör skäligen anses att representation i vidare omfattning från utländska rörelseidkares sida för dem, gentemot vilka representationen utövas, är att anse såsom skattepliktig förmån. Särskild föreskrift i detta hänseende har av de sakkunniga inte ansetts erforderlig, eftersom redan nu gällande bestämmelser om skatteplikt för intäkter är så allmänt avfattade att de nu avsedda förmånerna kan betraktas som

skattepliktiga. Skulle det visa sig, att särskilda bestämmelser är erforderliga, kan komplettering därmed ske senare på grundval av gjorda erfarenheter.

#### *Indirekta representationskostnader*

Erfarenheter från taxeringsarbetet visar, att utgifter för representation ibland i avdragshänseende förekommer i annan form än såsom direkta utgifter för representation. Såsom exempel kan nämnas: avdrag såsom för värdeminskning av eller underhåll av inventarier i rörelse yrkas beträffande bilar och båtar, som uppges vara använda för representation; med liknande motivering yrkas avdrag för reparation av fastigheter, arrende- och hyreskostnader, avlöning till personal, exempelvis hemhjälp, inköp av livsmedel och dryckesvaror m. m.

Det synes erforderligt med ett uttryckligt stadgande av innehåll att avdragsbestämmelserna liksom uppgiftsskyldigheten gäller även sådana kostnader, vilkas natur av representationsutgifter inte framgår direkt av utgifternas beteckning i räkenskaper eller verifikationer.

#### *Representationsbidrag till personal anställd i rörelse*

Representation i rörelse utövas i stor omfattning genom någon i rörelsen anställd tjänsteman. Särskilt gäller detta då rörelse bedrivs av aktiebolag eller annan juridisk person. Utgifterna för sådan representation kan i rörelseidkares räkenskaper redovisas antingen på det sättet att de olika utgifterna direkt bokförs såsom omkostnader, allt efter som de bestrides, eller ock så att ersättningar för eller bidrag till representation utbetalas till de anställda med visst belopp för år. I sistnämnda fall blir ersättningen eller bidraget enligt nu gällande regler i allmänhet att betrakta så-



som en bruttoinkomst av tjänst för den anställde. Denne har att i sin självdeklaration ta upp utbekommet belopp såsom inkomst och får i samband därmed yrka avdrag för de kostnader han haft. I punkt 4 av anvisningarna till 32 § KL stadgas nämligen att om i kommunal eller enskild tjänst särskild ersättning är anvisad för vissa med tjänsten förenade kostnader, så skall den anvisade ersättningen upptas såsom intäkt, och de omkostnader, som därmed skall bestridas, avföras såsom omkostnader för tjänsten.

Frågan om och i vad mån en viss representationsutgift är att hänföra till avdragsgill omkostnad i rörelsen eller ej bör givetvis bedömas oberoende av om utgiften direkt bokförts såsom omkostnad i rörelseidkarens räkenskaper eller om den bestritts av en anställd med anlåtande av dennes representationsersättning. I fråga om utgifter, som vid prövning godkännes såsom omkostnad, spelar det inte någon större roll, om utgiften bokförts direkt eller bestritts av en anställds ersättning. Om utgiften inte kan godkännas såsom omkostnad, blir resultatet emellertid olika, beroende på hur utgiften bestritts.

Har den ej godkända utgiften bokförts direkt, höjes rörelseidkarens uppgivna inkomst med utgiftens belopp och därigenom sker rättelse på tillfredsställande sätt.

Om samma utgift bestritts av en anställd, som uppburit representationsersättning med visst årsbelopp, och avdrag vägras, kommer den anställdes uppgivna inkomst att höjas. Om den anställd utövat representationen och bestritt utgiften enligt arbetsgivarens uppdrag, så kommer alltså den anställda att drabbas av den skatt, som belöper på det vägrade avdraget, ehuru denna skatt rätteligen borde ha drabbat rörelseidkaren. I vissa fall — t. ex. be-

träffande familjebolag och liknande — är den anförda konsekvensen av gällande regler inte av större betydelse. I andra fall åter leder dessa regler till mindre tillfredsställande resultat. En anställd kan, om avdrag vägras, komma att bli beskattad för högre behållen inkomst än han verkligen haft. Emellertid kan resultatet också bli, att någon rättelse av det felaktiga avdraget inte kommer att ske. Det torde nämligen ofta befinnas, att den anställde inte kan vägras avdrag för samma belopp, som han uppburit i representationsersättning, om han använt hela det uppburna beloppet för det ändamål för vilket det avsetts. Häremot är i och för sig intet att erinra, eftersom den anställde inte bör beskattas för belopp som han inte kunnat disponera för egen räkning.

De antydda mindre tillfredsställande resultaten av gällande regler har sin grund däri, att rörelseidkaren medges avdrag för utbetalade representationsersättningar av denna art utan att det prövas, om därmed avsedda utgifter verkligen är avdragsgilla. Det i fråga om kostnadsersättningar nu föreskrivna förfarings sättet fungerar tillfredsställande beträffande ersättningar i allmänhet — exempelvis reseersättningar o. dyl. — eftersom där ett vägrat avdrag som regel motsvaras av en beräknad motsvarande inkomst för den anställde. Däremot leder metoden till en viss snedvridning beträffande representationsersättningarna, eftersom det torde vara regel att ersättningarna förbrukas för avsett ändamål och någon behållning, som bör betraktas som inkomst för mottagaren, endast i sällsynna undantagsfall uppkommer.

För att ernå ett riktigt resultat torde det vara lämpligt att en rörelseidkares avdrag för representationskostnader i taxeringshänseende behandlas på samma sätt antingen utgifterna bestritts di-

rekt ur rörelsen eller på det sättet att ersättning eller bidrag avseende representation utbetalats till en i rörelsen anställd person. En rörelseidkare skulle alltså inte såsom nu anses berättigad till avdrag för representationsersättningar till anställda enbart på grund av att ersättningarna utbetalats utan det skulle — såsom i fråga om de direkt bestridda utgifterna av denna art — prövas i vad mån ersättningarna avsett utgifter som vore hänförliga till driftkostnader. Vore så ej fallet skulle avdrag vägras, såvida inte ersättningen till viss del vore att betrakta som löneförmån för den anställde och utgiften på grund därav avdragsgill för rörelseidkaren. Å andra sidan skulle en uppbyren ersättning inte utgöra skattepliktig inkomst för den anställde i vidare mån än behållning därå uppkommit och den anställde på så sätt beretts en löneförmån.

Det föreslagna systemet överensstämmer med vad som redan nu i stor omfattning tillämpas i praktiken. Erfarenheter från taxeringsarbetet ger nämligen vid handen att systemet med årliga fasta representationsersättningar till anställda alltmera övergetts. Representationsutgifterna bestrids i stället direkt av rörelseidkaren, i vissa fall på det sättet att den anställde efter hand som han bestritt sådana utgifter för arbetsgivarens räkning mot kvitton erhåller ersättning för sina utlägg. Skälen till att man övergått till detta system torde vara att man velat undvika den felaktighet vid de anställdas beskattning, vilken uppkommer om de anställda vägras avdrag för utgifter som de bestritt på uppdrag av arbetsgivaren och för dennes räkning.

Den förordade metoden medför givetvis ett visst merarbete vid handläggningen av rörelseidkarnas taxering men detta motväges av att man i huvudsak

skulle slippa de ofta besvärliga avdragsfrågor som nu uppkommer vid taxering av anställda som uppburit representationsersättningar. De myndigheter, som har att behandla rörelseidkarnas taxering, skulle om förslaget genomföres få ta ställning till varje rörelseidkares sammanlagda kostnader för representation och därigenom kunna i ett sammanhang bedöma i vad mån yrkade avdrag vore skäliga.

### *Representationsutgifter och reklamkostnader*

Utvecklingen av reklamverksamheten inom näringslivet har medfört uppkomsten av vissa reklammetoder, som har viss anknytning till representationsutgifter. Av intresse i förevarande sammanhang är exempelvis gåvor av mindre föremål, såsom almanackor o. dyl. samt bjudande av förfriskningar vid varudemonstrationer, studiebesök o. dyl. Typiskt för dessa reklammetoder är att de vanligen riktar sig till en större — ofta obestämd — krets av personer och att vad var och en erhåller är av mycket obetydligt värde. Det torde som regel inte vara svårt att skilja mellan vad som är att hänföra till reklam och vad som utgör representation.

De av de sakkunniga föreslagna bestämmelserna gäller — såsom framgår av författningstexten — icke egentliga reklamutgifter. Beträffande sådana torde några särskilda föreskrifter icke vara erforderliga i förevarande sammanhang. Det är dock givetvis av vikt, att de olika grupperna utgifter hålles i sär. En representationsutgift, som i och för sig inte kan godkännas såsom driftkostnad, blir ej av annan natur för att densamma betecknas som reklamkostnad och detta gäller även om i representationen skulle ingå ett visst moment av reklam. Till reklamkostnader i den mening, som här avses, bör så-

lunda inte hänföras andra gåvor än sådana artiklar av reklamkaraktär, vars mottagande inte representerar något egentligt ekonomiskt värde för mottagaren. Till reklamkostnader bör också kunna hänföras lättare förfriskningar vid tillfällen då bjudande av sådana är av omständigheterna påkallat.

### *Till representationskostnader hänförliga utgifter för alkoholhaltiga drycker*

I vissa sammanhang, då kritik riktas mot avdragen för representationsutgifter, har ifrågasatts huruvida inte avdrag i varje fall borde vägras för sådana utgifter som föranletts av att den som utövat representation inköpt eller bjudit på alkoholhaltiga drycker.

Det är förklarligt, att förslag i den angivna riktningen framförts och vissa skäl kan anföras till stöd för en sådan begränsning av avdragsrätten. Främst må i detta hänseende framhållas att utgifter för alkoholhaltiga drycker praktiskt taget aldrig torde kunna betecknas såsom direkt nödvändiga omkostnader, åtminstone objektivt sett. Det kan visserligen ibland ligga så till, att bjudande av alkoholhaltiga drycker ter sig naturligt med hänsyn till rörelseidkarens och hans affärsförbindelsers levnadsvanor men just detta samband mellan levnadsvanorna och alkoholförtäringen kan utgöra skäl för att hän-

föra alla alkoholkostnader till de icke avdragsgilla levnadskostnaderna. Kostnader för alkoholhaltiga drycker kan ju inte hänföras till sådana representationsutgifter, som kan jämföras med fördyrade levnadskostnader. I enstaka fall torde väl förhållandena vara sådana, att affärsuppgörelser direkt påverkas av alkoholförtäring i samband med uppgörelserna men avdragsrätt torde inte böra medges för representation av sådan art.

Om det förutsättes, att avdrag för representation medges endast i den begränsade omfattning, som de sakkunniga föreslår, synes det emellertid tveksamt, om tillräckliga skäl föreligger att göra någon skillnad mellan utgifterna för alkoholhaltiga drycker och andra representationsutgifter. De sakkunniga utgår från att vid bedömande av skäliga kostnader för olika slag av representationsmåltider kostnaderna skall avvägas på sådant sätt, att däri inryms utgifter för dryckeri endast i mycket måttlig omfattning.

I förevarande sammanhang kan också erinras om att alkoholhaltiga drycker är belagda med konsumtionsbeskattning och att alltså det bortfall av direkta skatter, som uppkommer genom avdrag för i representationskostnader ingående utgifter för dryckesvaror, i ej oväsentlig mån motsvaras av inflytande konsumtionsskatter.

## KAPITEL 7

### De sakkunnigas förslag rörande representationskostnader i tjänst

Vid övervägande av hur representationsutgifter i förvärvskällan tjänst bör behandlas i skattehänseende kan åtskillnad lämpligen göras mellan två kategorier skattskyldiga, som har sådana utgifter.

Den ena består av sådana skattskyldiga, vilka har inkomster i form av provision e. dyl. och med dessa inkomster har att bestrida utgifter för inkomstens förvärvande till mera betydande belopp. Såsom ett typiskt exempel på sådana skattskyldiga kan nämnas s. k. provisionsresande. Dessa skattskyldigas förvärvsverksamhet företer beträffande intäkternas art och sättet för omkostnadernas bestridande stora likheter med sådan förvärvsverksamhet, som skattemässigt är att hänföra till rörelse, framför allt därigenom att den skattskyldige bedriver sin verksamhet jämförelsevis självständigt och att resultatet av denna kan vara beroende av vilka omkostnader som lägges ner på verksamhetsutövningen. Dessa omkostnader bestämes i huvudsak av den skattskyldige själv.

Den andra kategorin här avsedda skattskyldiga, som är betydligt talrika, uppbär sin inkomst helt eller huvudsakligen i form av fast lön och den representation, de utövar, sker i allmänhet enligt uppdrag och direktiv av arbetsgivaren och kan alltså anses utövad för dennes räkning. Det anses därför självfallet, att arbetsgivaren skall ersätta den anställda för de utgifter som

uppkommer till följd av representationen. Ersättning utgår i huvudsak på tre olika sätt. I vissa fall utgår inte någon särskild ersättning utan den anställdes lön är så tilltagen att den innefattar även ersättning för representationsutgifter. I andra fall utgår förutom de egentliga löneförmånerna en särskild representationsersättning, vanligen bestämd till visst avrundat belopp för år. Slutligen kan ersättning utgå i den formen att den anställda erhåller ersättning för varje särskilt fall med de utgifter han haft. Ersättning utbetalas ibland mot verifikationer, exempelvis restaurangnotor eller räkningar å inköp av mat- och dryckesvaror, medan i andra fall den anställda — eller hans hustru — skriver ut kvitton å uppgivna utgifter och får betalt därför. I vissa fall kombineras de olika ersättningsmetoderna på det sättet att den anställda uppbär dels ersättningar mot verifikationer och dels en årlig avrundad ersättning, avsedd att täcka utgifter för vilka verifikationer inte lämnats.

Det kan framhållas att det tidigare var vanligast med årliga representationsersättningar men att det under senare år blivit allt vanligare att ersättningar lämnas efter hand mot verifikationer och kvitton. Detta torde bero på att skattskyldiga, som uppburit årlig representationsersättning, haft att i sina deklamationer ta upp sådan ersättning såsom bruttointkomst och yrka avdrag för utgifterna, därvid avdragsyr-

kandena i stor omfattning ej alls eller blott delvis blivit godkända av myndigheterna. Har ersättningar uppburits efter hand enligt verifikationer, har där- emot ersättningarna i allmänhet inte redovisats i deklARATIONERNA och frågan om utgifterna varit avdragsgilla — för den anställde eller hans arbetsgivare — har endast sällan kommit under myndigheternas prövning.

Förutom de nämnda två kategorierna skattskyldiga med tjänsteinkomster och representationsutgifter kan nämnas ytterligare en sådan kategori, nämligen befattningshavare i ställig, kommunal eller därmed jämförlig tjänst, som på grund av sin ställning har vissa till representation hänförliga utgifter men som icke uppbär ersättning därför av arbetsgivaren. Skattskyldiga, som här avses, har ibland yrkat avdrag för representation men sådana yrkanden har — utom i sällsynta speciella undantagsfall — regelmässigt avslagits av myndigheterna.

Representationsutgifterna har för de nu nämnda kategorierna skattskyldiga tämligen olikartad karaktär och kategorierna kommer därför att behandlas var för sig.

*Skattskyldiga med rörelseliknande förvärvsverksamhet.* Typiskt för dessa är att bruttoinkomstens storlek är direkt beroende av verksamhetens omfattning, omsättningens storlek e. dyl. och att en väsentlig del av bruttoinkomsten åtgår för bestridande av omkostnader. I många fall föreligger samband mellan intäkter och omkostnader. Sålunda kan utvidgning av verksamheten föranleda ökade omkostnader och verksamheten kan främjas genom olika mer eller mindre kostnadskrävande åtgärder. Det är emellertid verksamhetens utövare, som helt eller huvudsakligen har bestämmanderätten

rörande verksamhetens bedrivande och därmed också har att avgöra i vilken omfattning utgifter skall bestridas i samband med verksamheten.

Med hänsyn till att verksamhet, som här avses, bedrivs under i huvudsak samma betingelser som rörelse torde det te sig naturligt att i avdragshänseende likställa sådan verksamhet med rörelse. Föreskrifter härom föreslås i en ny anvisningspunkt — punkt 5 — till 33 § KL.

*Skattskyldiga med fast inkomst av tjänst.* En skattskyldig av denna kategori, som utövar representation på uppdrag av sin arbetsgivare och uppbär ersättning endast för de verkliga utgifterna för representationen, kan inte anses åtnjuta någon skattepliktig förmån på grund av representationsutövningen. Om däremot å uppbyren ersättning uppkommer behållning, som den anställde får tillgodogöra sig, är behållningen att anse såsom skattepliktig förmån för den anställde. Likaså kan utövning av representation på arbetsgivarens bekostnad i vissa fall för den anställde innebära att han inbesparar egna levnads-kostnader eller eljest kan anses åtnjuta naturaförmån av sådan beskaffenhet att värdet därav bör taxeras såsom inkomst.

Av erfarenheter från taxeringsverksamheten att döma förekommer det ytterligt sällan om ens någonsin, att skattskyldig med inkomst av tjänst, vilken uppburit representationsersättning, medger att behållning uppkommit å den uppbyrna ersättningen. I stället brukar från de skattskyldigas sida energiskt hävdas att uppbyrna ersättningar helt åtgått för därmed avsett ändamål. Påståenden härom bestyrkes ofta genom intyg från vederbörande arbetsgivare. Det är vidare ytterst sällsynt, att skattskyldig anser sig ha åtnjutit någon

naturaförmån genom representationsutövningen. Denna brukar snarare betecknas såsom en börda för den skattskyldige.

Under dessa förhållanden synes det mindre lämpligt att — såsom nu i regel sker — en arbetsgivare alltid skall anses berättigad till avdrag för representationsersättningar, som utbetalats till anställda, och att dessa ersättningar i princip skall betraktas såsom skattepliktiga bruttointäkter för dem, som uppbär ersättningarna. Det nu tillämpade systemet, som grundar sig på föreskrifter i punkt 4 av anvisningarna till 32 § KL, vore ändamålsenligt, om behållning mera regelbundet uppkomme å de ersättningar varom nu är fråga. Så som förhållandena emellertid är, synes systemet för representationsutgifternas vidkommande närmast vara att betrakta som en onödig omgång. Det medför dessutom en snedvridning av beskattningen i det hänseendet att, då representationsutgifter som bestritts av anställd för arbetsgivares räkning befines vara icke avdragsgilla, skattekonsekvenserna drabbar den anställde i stället för arbetsgivaren.

Olägenheterna av det nu tillämpade systemet synes kunna undgås, om en arbetsgivares representationsutgifter behandlas på samma sätt oavsett om de bestritts direkt av arbetsgivaren eller om de bestritts genom utbetalande av representationsersättningar till anställda. Prövningen av utgifternas natur ur beskattningssynpunkt skulle alltså ske i första hand vid arbetsgivarens taxering. En arbetsgivare bör alltså inte vara berättigad till avdrag för utgivna representationsersättningar med mindre desamma — enligt den utredning som enligt de sakkunnigas förslag skall ligga till grund för bedömande av yrkanden om avdrag för representationsutgifter — avser utgifter som är avdrags-

gilla för arbetsgivaren. Utgifterna bör vara avdragsgilla inte endast om de är att anse såsom avdragsgilla representationskostnader utan även i den mån de anställda genom sådana utgifter beretts förmåner, som utgjort skattepliktiga intäkter av tjänst för de anställda. Den förordade ordningen förutsätter givetvis, att representationsersättningar inte utbetalas med uppskattade belopp utan på grundval av de verkliga utgifterna.

Om de föreslagna bestämmelserna genomföres, kommer prövningen av befogenheten av yrkade avdrag att ankomma på de taxerings- och prövningsnämnder, som har att taxera arbetsgivarna. Möjligen kan mot förslaget invändas att dessa nämnder ej alltid har den personkännedom rörande de anställda, som kan vara av värde för prövningen. Å andra sidan torde åtskilliga fördelar vara att vinna genom att ett företags samtliga representationsutgifter — både de direkt bestridda och de i form av representationsbidrag utbetalade — kommer att prövas i ett sammanhang. Det är nämligen numera vanligt, att en anställd, som uppbär årlig representationsersättning, utövar representation för vilken vissa kostnader bestrides direkt av företaget. Där så erfordras bör givetvis samråd ske mellan olika myndigheter, som har att handlägga arbetsgivarens och den anställdes taxeringar. Det kan också erinras att de regler rörande avdragsrätten, som de sakkunniga föreslår, torde vara ägnade att begränsa avdragsyrkandena och därmed underlätta bedömandet av dessa yrkanden.

För anställda, som utövat representation på arbetsgivares bekostnad, innebär de föreslagna reglerna att såsom intäkt skall upptagas endast behållning, som uppkommit å uppuren representationsersättning, eller värdet av skattepliktig förmån, som åtnjutits genom re-

presentationen. Det torde vara jämförelsevis sällan som det blir aktuellt att taxera anställd för belopp, som här avses. De föreslagna bestämmelserna synes emellertid vara erforderliga för att inte anställda i vissa fall skall undgå beskattning för inkomster som de faktiskt åtnjutit. Bestämmelserna är vidare avsedda att förhindra att det föreslagna systemet utnyttjas på ett sätt som icke avsetts, exempelvis genom att såsom representationsersättningar betecknade belopp, för vilka avdrag inte kan påräknas, utbetalas såsom förtäckta löneförmåner till anställda som har högre marginalskatt än arbetsgivaren.

De förordade bestämmelserna innebär att skattskyldig, som har inkomst av tjänst och inte är att hänföra under den föreslagna punkt 5 av anvisningarna till 33 § KL, inte blir berättigad till avdrag för representationsutgifter från tjänsteinkomsten. Detta innebär formellt en skärpning gentemot vad som nu gäller. Emellertid är det numera mycket ovanligt att en anställd, som inte åtnjuter representationsersättning av sin arbetsgivare, anses berättigad att vid taxering åtnjuta avdrag för representationsutgifter. Det torde förutsättas att en anställd, som inte åtnjuter särskild ersättning, ej heller har avdragsgilla kostnader av hithörande art. Där emot är givetvis inte sagt, att inte anställda, som här avses, kan ha utgifter för värdskap, gästfrihet o. dyl., som är föranledda av tjänsten. Utgifterna betraktas emellertid såsom levnadskostnader. Frågan blir i allmänhet inte aktuell annat än för skattskyldiga med jämförelsevis hög tjänsteinkomst och det kan i sådana fall antas att inkomsten bestämts med hänsyn till att den anställde skall kunna — utan att avdragsrätt föreligger — idka umgänge och visa gästfrihet i den omfattning som svarar mot tjänstens art och med

tjänsten förenad inkomst. I den mån utgifterna förmenas vara av avdragsgill natur står det naturligtvis vederbörande fritt att överenskomma om särskild representationsersättning vid sidan av lönen.

*Skattskyldiga i allmän tjänst.* Gällande bestämmelser tolkas allmänt så, att en skattskyldig i allmän tjänst inte är berättigad till avdrag för representationskostnader, såvida inte — i undantagsfall — alldeles speciella omständigheter föreligger. Det är därvid att märka att de representationsbidrag som utgår till ett mindre antal statliga befattningshavare inte utgör skattepliktig inkomst och att dessa befattningshavare alltså inom ramen för utgående bidrag kan utöva representation utan att själva behöva stå för kostnaderna. Den gällande ordningen innebär, att åtskilliga befattningshavare i statlig tjänst, som faktiskt har utgifter för representation till icke obetydliga belopp, inte får någon ersättning av staten för dessa utgifter och inte heller medges avdrag för utgifterna från inkomsterna av sina befattningar. Åtskilliga rättsfall avser avdragsyrkanden av denna art, vilka underkänts. I allmänhet har dessa yrkanden avsett utgifter för gästfrihet som visats gentemot underordnad personal, kolleger och andra med vilka vederbörande på grund av sin befattning kommit i personlig förbindelse o. dyl. I vissa fall har gästfriheten visats mot personer som kommit resande, exempelvis tjänstemän med inspektionsutgifter eller utländska kolleger.

Anledning till att avdrag vägrats torde närmast ha varit att utgifterna icke ansetts hänförliga till omkostnader för intäkternas förvärvande. Vederbörande befattningshavare skulle åtminstone formellt ha kunnat undandra sig att visa gästfrihet utan att detta påverkat in-

komsten och utan att de ansetts ha begått något fel i tjänsten. Emellertid torde gästfriheten åtminstone i vissa av de avsedda fallen vara så grundad på tradition och sedvana att vederbörande i praktiken knappast haft möjlighet att undvika utgifterna i fråga. Att dessa varit betingade av tjänsten och varit till stort gagn för tjänsteutövningen torde i regel vara uppenbart. Man torde därför kunna anta att utgången i de åsyftade rättsfallen även påverkats av uppfattningen att utgifterna i huvudsak avsett sådana ändamål som vid gränsdragningen mellan omkostnader och levnadskostnader bort hänföras till de sistnämnda. Den bedömning, som skett i praktiken, torde emellertid innebära att skattskyldiga i allmän tjänst behandlats strängare än rörelseidkare och vissa skattskyldiga i enskild tjänst. Möjligen har en sådan åtskillnad varit befogad

under tidigare skeden i utvecklingen, men numera synes det knappast rättvist med denna åtskillnad.

De sakkunnigas förslag innebär att rörelseidkare och skattskyldiga i enskild tjänst skulle vägras avdrag för representationsutgifter, som till övervägande del kan anses ha karaktären av levnadskostnader. Skulle åtgärder vidtas i den riktning, varåt förslaget syftar, synes anledning inte föreligga att vidta någon ändring i vad som nu gäller för statliga befattningshavare. Skulle emellertid någon begränsning inte åvägabringas i de möjligheter till avdrag i ifrågavarande hänseende, som vissa grupper skattskyldiga för närvarande faktiskt har, torde rättvisan kräva viss omprövning av möjligheterna för befattningshavare i allmän tjänst att göra avdrag för representationsutgifter.



## Andra utgifter på gränsen mellan omkostnader och levnadskostnader

Frågan om gränsdragningen mellan å ena sidan avdragsgilla omkostnader och å andra sidan sådana utgifter, som inte får avdras på grund av att de utgör levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, gäller inte enbart representationsutgifter. Även i andra sammanhang har nämnda spörsmål stundom aktualiserats, men det föreligger i detta hänseende den skillnaden, att då gränsdragningsfrågor av denna art uppkommit beträffande andra utgifter än för representation några meningsskiljaktigheter knappast förekommit rörande innebörden av gällande rätt. Det är i stället utrednings- och bevisningsproblem, som vållat vissa svårigheter vid taxeringsarbetet. Dessa svårigheter torde till stor del ha övervunnits genom de förstärkningar av taxeringsorganisationen och den utvidgning av uppgiftsplikten, som efter hand genomförts. Såsom en betydelsefull åtgärd för att undanröja eller minska svårigheter, som här avses, kan också betecknas sådana åtgärder som införandet av schablon-taxering av inkomst av en- och tvåfamiljsfastigheter jämte bostadsföreningsfastigheter.

I det följande lämnas en översikt för varje särskilt inkomstslag av de frågor, som uppkommit i praxis och kan hänföras till förevarande gränsdragningsproblem.

### *Inkomst av jordbruksfastighet*

För närvarande synes det i huvudsak

endast vara avdrag för *personbilskostnader* som här bör nämnas. I och med strukturförändringen inom jordbruket har det blivit allt vanligare att jordbrukare innehar personbil och frågor har då uppkommit i vad mån kostnader *dels* för utbyte av personbil (resp. värdeminskning vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder) och *dels* för driften (skatt, försäkring, drivmedel, reparationer) är att hänföra till omkostnader för jordbruksdriften eller till icke avdragsgilla levnadskostnader.

Tidigare torde man i praxis gärna ha velat betrakta kostnaderna för en jordbrukares personbil såsom levnadskostnader och därför vägrat avdrag, men numera synes allmänt medges, att behov av personbil för jordbruksdriften ofta föreligger — även då det är fråga om jämförelsevis små jordbruk — och avdrag medges för skälig andel av såväl kostnader för ersättningsanskaffning (värdeminskning) som utgifter för bilens drift. Någon ändring i gällande bestämmelser kan därför inte anses erforderlig. Självfallet kan någon norm för uppskattning av hur stor del av de totala kostnaderna som bör vara avdragsgilla inte ges. Utnyttjandet av personbil i jordbruket varierar avsevärt med driftförhållandena i varje särskilt fall och bedömningen måste därför ske individuellt. Enligt gällande blankett till jordbruksbilaga skall uppgifter lämnas till ledning vid kostnadsfördelningen och dessa uppgifter torde i regel läm-

na tillräcklig grund för taxeringsnämndernas prövning. Försök har gjorts att upprätta vissa normer för avdragsprövningen, men några sådana av tillfredsställande beskaffenhet torde hittills inte ha kunnat uppgöras, framför allt emedan utvecklingen på området skett snabbt och olikformigt. I den mån förhållandena stabiliserar sig torde det emellertid vara möjligt att uppgöra grunder för avdragsbedömningen men detta torde lämpligast kunna ske inom ramen för riksskattenämndens verksamhet med utfärdandet av anvisningar.

Tidigare förekom att erinringar framställdes mot inkomstberäkningen för s. k. *lyxjordbruk*, d. v. s. jordbruk som ägdes av andra än yrkesjordbrukare och därför regelmässigt utvisade stora underskott för vilka avdrag yrkades. I vissa fall hävdade taxeringsmyndigheterna att underskottet delvis borde betraktas såsom levnadskostnader och avdrag därför vägras, därvid dock någon anmärkning inte framställdes mot särskilda intäkts- eller omkostnadsposter. Detta betraktelsesätt, för vilket något stöd inte fanns i skattelagstiftningen, underkändes i allmänhet av skattedomstolarna. Anledning att i förevarande hänseende ändra gällande bestämmelser torde icke föreligga. Emellertid föreligger givetvis anledning för taxeringsmyndigheterna att noggrant granska och kontrollera inkomster och utgifter beträffande jordbruk av förevarande art, eftersom både inkomster och utgifter kan vara påverkade av att ägaren innehar jordbruket helt eller delvis för annat ändamål än att därav erhålla sin bärgning. Ofta torde förmåner av fastigheten uppges lägre än som är skäligt med hänsyn till ortens pris och kostnaderna för förmånernas anskaffande. Vidare kan vissa utgifter, exempelvis för personal, helt eller delvis tjäna andra ändamål än jordbruksdriften

i egentlig mening och därför inte böra betraktas såsom driftkostnader.

### *Inkomst av annan fastighet*

Sedan schablontaxering genomförts beträffande en- och tvåfamiljsfastigheter samt fastigheter tillhöriga bostadsföreningar, torde någon tvekan huruvida en utgift utgör omkostnad eller levnadskostnad knappast behöva uppkomma.

### *Inkomst av rörelse*

Vid kontrollen av rörelseidkares avdrag i vad gäller frågan om en utgift är att hänföra till levnadskostnad eller omkostnad är det — förutom representationsutgifter — framför allt *bilkostnaderna* som i praktiken vållat svårigheter. Om dessa kostnader gäller i huvudsak detsamma som ovan anförts beträffande inkomst av jordbruksfastighet. Någon ändring av gällande bestämmelse synes inte erforderlig, eftersom det i regel, om blott riktiga och fullständiga upplysningar lämnas, inte behöver råda någon tvekan om huruvida en utgift principiellt är att hänföra till driftkostnad i rörelsen eller ej. Möjligheterna att åstadkomma en riktig taxering är alltså i första hand beroende på att tillfredsställande upplysningar lämnas i deklARATIONERNA eller såsom svar å frågor. I detta hänseende föreligger numera ökade möjligheter, enär enligt blanketterna för rörelsebilagor skall lämnas uppgifter om personbilar, som nyttjas såväl i rörelsen som för personligt bruk. I åtskilliga fall uppkommer här avvägningsfrågor, när det gäller hur stor del som skall anses belöpa på rörelsen och hur stor del som skall hänföras till levnadskostnader. Denna avvägning måste av naturliga skäl ske efter omständigheterna i varje särskilt fall och allmänna regler kan därför knappast meddelas, i varje fall icke genom lagstiftning. En viss ledning torde i vissa fall kun-

na erhållas av de anvisningar, som riksskattenämnden år 1961 utfärdat angående värdering av förmån av fri bil vid inkomst av tjänst. Något som särskilt bör uppmärksammas är att såsom omkostnader kan bokföras utgifter för personbil, som ej alls eller till jämförelsevis ringa del användes i rörelsen. Någon gång kan iakttas att en bil använts någon enstaka gång i rörelsen, uppenbarligen för att kunna motivera omkostnadsföring av utgifterna.

En art av avdrag, som under senare år blivit allt vanligare och som förtjänar att särskilt uppmärksammas vid taxeringskontrollen, gäller *resor* som uppges avse studiebesök, besök vid mässor och utställningar, besök för kundkontakter utan att det är fråga om rena inköps- eller försäljningsresor o. dyl. Typiskt för de nu ifrågavarande resorna är att de ofta företas efter vanliga turiststråk och på tider, som är gängse för turist- och rekreationsresor. I många fall företas resorna i sällskap med den skattskyldiges hustru eller med andra personer, därvid hustrun eller medföljande person uppges ha fungerat såsom sekreterare, rådgivare e. dyl. Ofta ger de upplysningar, som på begäran lämnas om resornas art och ändamål, mer eller mindre oförtydligt vid handen att resorna i varje fall till avsevärd del är att hänföra till turist- och rekreationsresor och stundom torde sambandet mellan resan och rörelsen vara så lösligt, att kostnaderna för resan inte ens till någon del är att hänföra till driftkostnader.

För närvarande saknas i skattelagstiftningen direkta stadganden om att i fall, då en utgift visserligen delvis tjänat rörelsen men dessutom och till väsentlig del måste anses såsom levnadskostnad eller därmed jämförlig utgift, en fördelning skall ske av utgiften så att endast den del, som skäligen bör anses

som driftkostnad, får avdras. En sådan regel har emellertid i vissa fall tillämpats i praxis, då genom taxeringsrevision eller annan kontrollåtgärd kännedom vunnits om den verkliga beskaffenheten av en såsom omkostnad avdragen utgift. Det synes emellertid vara av stor betydelse att regeln lagfästes och att det därigenom göres klart, att avdragsrätt inte föreligger för hela beloppet av en utgift, som här avses. Det kommer då att åligga de skattskyldiga att vid upprättande av inkomstberäkning i självdeklaration återföra viss del av utgifter, som innefattar både driftkostnader och levnadskostnader. Detta torde för närvarande i stor omfattning underlåtas. Det synes nämligen vara en ofta förekommande missuppfattning bland de skattskyldiga, att en utgift kan avdras som omkostnad, om den blott har något om än svagt samband med rörelsen. Är sambandet så lösligt, att utgiften helt bör hänföras till levnadskostnader o. dyl., får givetvis något avdrag inte ske.

Vad nu sagts om vissa slag av utgifter, som bestrides för rörelseidkaren själv eller hans anhöriga, är i viss omfattning tillämpligt även beträffande utgifter som bestrides för i rörelse anställd personal. Särskilt torde ofta så vara fallet beträffande familjebolag och liknande företag, där en intressent som formellt är anställd i företaget kan bereda sig avsevärda skattefria förmåner, genom att utta ersättning för resor o. dyl., vilka till väsentlig del företagits för tillgodoseende av personliga behov eller intressen. Det är emellertid ej blott intressenter i företag och deras anhöriga, som kan komma i åtnjutande av förmåner som här avses. Även andra anställda kan beredas sådana skattefria förmåner, vilka på grund av skatteprogressiviteten givetvis blir mera värdefulla ju högre mottagaren ligger i in-

komsthänseende. Resor och rekreationsvistelser torde höra till de vanligaste förmånerna men även bostadsförmåner, gåvor m. m. förekommer.

Normalt skall ju en anställds samtliga förmåner från arbetsgivaren upptas såsom skattepliktiga intäkter för den anställda till belopp, som motsvarar arbetsgivarens utgifter för förmånernas tillhandahållande. Karakteristiskt för de här berörda förmånerna är att kostnaderna avdras hos arbetsgivaren men att förmånerna inte återkommer såsom intäkter hos de anställda eller i varje fall endast till mycket obetydliga belopp, såsom värden å inbesparade levnads-kostnader e. dyl. I och för sig är det oftast riktigt att den anställda inte taxeras för hela det belopp, som förmånernas tillhandahållande kostar. Den anställdes skatteförmåga kan nämligen inte anses öka med mer än värdet av inbesparade levnads-kostnader. Vid sådant förhållande synes det emellertid vara riktigt, att arbetsgivaren vägras avdrag för utgifter i den mån de inte åtminstone i huvudsak motsvaras av skattepliktiga intäkter hos mottagaren och fråga ej är om skattefria s. k. trivselförmåner.

Föreskrifter i nu berörda hänseenden föreslås införda i en särskild anvisningspunkt till 29 § KL.

Gränsdragningen mellan omkostnader och levnads-kostnader är av betydelse även för frågan *när rörelse* i kommunalskattelagens mening *skall anses föreligga*. I allmänhet behöver någon tvekan inte råda härom, men det förekommer i vissa fall att en skattskyldig vill såsom rörelse beteckna en verksamhet som visserligen lämnar en del intäkter men för vilken kostnaderna regelmässigt avsevärt överstiger intäkterna, så att underskott å verksamheten regelbundet uppkommer. För dessa underskott vill den skattskyldige tillgodogöra sig avdrag såsom allmänna avdrag. Skälet till

att verksamheten i sådana fall bedrivs, oaktat den med visshet kan beräknas lämna underskott, är regelmässigt det att verksamheten tillgodoser den skattskyldiges rent personliga intresse av något slag. Vanligen kan verksamheten betecknas såsom fritids- eller hobbyverksamhet. Ur praxis hämtade exempel på här avsedda slag av verksamhet är hästsport och hästavel, som bedrivs utan sammanhang med jordbruk eller stuterirörelse, trädgårdsskötsel, biskötsel, amatörmåleri eller annan konstnärlig verksamhet, filatelistverksamhet och liknande.

Vid prövning i praxis av avdragsyrkanden av denna art har verksamheten i vissa fall befunnits vara av så ringa omfattning eller eljest av sådan beskaffenhet, att rörelse över huvud taget inte ansetts föreligga och avdrag har därför vägrats. I andra fall åter har myndigheterna med hänsyn till den vidsträckta omfattning som rörelsebegreppet enligt 27 § KL har inte kunnat undgå att betrakta verksamheten såsom rörelse. Avdrag för underskott har då inte kunnat vägras, ehuru omständigheterna ofta är sådana att med hänsyn till skattelagstiftningens principer i övrigt någon materiell grund för avdragsrätten inte kan anses föreligga. Kostnaderna för verksamheten är i den mån de överstiger intäkterna sakligt sett i själva verket att hänföra till levnads-kostnader.

Av antalet skatteprocesser att döma råder emellertid ofta tvekan hur hithörande fall skall behandlas och stundom torde avdrag medges, ehuru avdragsrätt inte föreligger enligt praxis i högsta instans. I andra fall medges enligt denna praxis avdrag med hänsyn till gällande bestämmelser i kommunalskattelagen, men det torde vara befogat att ändra dessa bestämmelser i syfte att avskära materiellt obefogade avdrag.

Beträffande sådan verksamhet som här avses förekommer visserligen någon gång — om ock sällan — att överskott redovisas men detta är då mycket obetydligt och redovisade överskott torde årligen sammanlagt utgöra en ytterst ringa bråkdel av vad som avdras såsom underskott.

En ändring i berörda hänseende kan åstadkommas genom en sådan begränsning av begreppet rörelse att nu ifrågavarande slag av verksamhet kommer att falla utanför. En annan utväg, som har den fördelen att man inte behöver ändra på bestämmelserna om förvärvskällans omfattning, är att begränsa avdragsrätten för utgifter till vad som svarar mot intäkterna i verksamheten. Denna metod har begagnats i visst hänseende beträffande inkomst av annan fastighet. I 25 § 2 mom. andra stycket KL föreskrives nämligen att kostnad för underhåll av plantering eller trädgårdsland ej må avdras till högre belopp än som motsvarar de uppgivna intäkterna av planteringen eller trädgårdslandet. Detta stadgande synes motiverat med hänsyn till att utgifter för plantering och trädgårdsland i den mån utgifterna överstiger intäkterna i regel är att hänföra mera till levnadskostnader o. dyl. än till omkostnader i förvärvskälla. Samma betraktelsesätt torde vara tillämpligt även beträffande sådan verksamhet, som rent formellt faller under rörelsebegreppet men i verkligheten inte är någon förvärvskälla i egentlig mening.

Bestämmelser i ifrågavarande syfte föreslås införda i 29 § 4 mom. och särskild anvisningspunkt till 29 § KL. För att inte en skattskyldig, som någon gång redovisar överskott å verksamheten, skall drabbas av skatt på intäkter, som erhållits på grund av tidigare nedlagda kostnader för vilka avdrag ej erhållits, föreslås en specialregel av innehåll, att

avdrag vid beräkning av inkomst av verksamheten i fråga skall kunna få åtnjutas även för utgifter under tidigare beskattningsår i den mån avdrag ej förut åtnjutits.

Slutligen skall här beröras ytterligare en föreskrift i kommunalskattelagen, vilken kan anses beröra gränsdragningen mellan omkostnader och levnadskostnader eller därmed jämförliga utgifter.

Enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 24 § KL gäller att om idkare av rörelse i honom tillhörig fastighet upplåtit bostad för den i rörelsen anställda arbetspersonalen i denna dess egenskap, så skall dessa bostadslägenheter anses vara använda i rörelsen och det är härvid utan betydelse, huruvida upplåtelsen skett mot särskild hyresersättning eller personalen tillförsäkrats fri bostad.

Denna föreskrift får anses ändamålsenlig beträffande s. k. arbetarbostäder i egentlig mening och sådana tjänstebostäder, som utgör del av anläggning för industriell och annan rörelse.

Emellertid har föreskriften numera börjat utnyttjas på ett sätt, som icke torde ha varit avsett vid tillkomsten av berörda bestämmelse och som leder till skattefavörer vilka inte kan anses förenliga med kommunalskattelagens föreskrifter i övrigt. Det fall som här åsyftas är då ett företag — i regel aktieföretag eller annan juridisk person men någon gång även fysisk person som driver rörelse — inköper eller låter uppföra byggnad, vanligen en- eller tvåfamiljsfastighet, och upplåter den åt en i rörelsen anställd person. Upplåtelsen kan ske hyresfritt, varvid hyresvärdet blir att betrakta såsom en naturaförmån för den anställde, men ofta uppges förmånen till ett värde som avsevärt understiger arbetsgivarens kostnad för förmånens tillhandahållande. Stundom

motiveras detta låga värde med att den anställda har representationsuppgifter eller att det är fråga om en tjänstebostad, som den anställda inte kunnat avböja. Ibland utgår hyra men denna understiger i regel såväl kostnaderna för förmånens tillhandahållande som ortens pris, varvid — om taxering för hyresbillig bostad ifrågasättes — invändning häremot framställes med liknande motivering som nyss berörts i fråga om värderingen av bostadsförmån.

Det är i allmänhet en- eller fåmansbolag eller liknande företag, som vidtar åtgärder vilka här berörts, och ofta är det intressenter i företagen som på detta sätt tillhandahållas bostad. Det är emellertid inte ovanligt att anställda i kvalificerade befattningar på liknande sätt beredes förmåner. De fastigheter, som anskaffas för ändamålet, är i allmänhet inte att betrakta såsom delar av anläggning för rörelsens bedrivande utan är belägna inom vanliga bostadsområden i tätorter och skiljer sig inte från övrig bostadsbebyggelse inom dessa orter — utom däri att de ofta är betydligt mera påkostade än vanlig bostadsbebyggelse, för vilken de boende antingen de är ägare eller hyresgäster själva får bära hela bostadskostnaden.

Om en- eller tvåfamiljsfastigheter av nu angivet slag anses ingå i rörelse, kommer den s. k. villaschablonen (enligt 24 § 2 mom. och 25 § 3 mom. KL) inte att tillämpas å fastigheterna och avdrag för samtliga omkostnader för fastigheterna kommer att kunna utnyttjas vid beräkning av rörelseinkomsten. Villaschablonen avser att förhindra, att ägare till en- och tvåfamiljsfastigheter skall kunna tillgodoräkna sig avdrag för underskott, som inte är underskott å förvärvskälla i vanlig mening utan i själva verket ägarens egna bostadskostnader, d. v. s. levnadskostnader. Avdrag för sådana är ju principiellt inte

medgivet. Om villaschablonen inte tillämpas på en- och tvåfamiljsfastigheter, som förvärvas av rörelsedrivande företag och upplåtes till anställda, innebär detta att bestämmelserna om villaschablonen kan kringgå. Ett sådant kringgående innebär i många fall, att sådana bostadskostnader, som på grund av villaschablonen inte får avdras om bostadsfastigheten äges av den enskilde, kan bli avdragsgilla om ett företag är ägare till fastigheten.

För att förhindra sådant kringgående synes lämpligt att andra stycket punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL kompletteras med ett stadgande av innehåll, att rörelseidkare tillhörig fastighet, som upplåtes såsom bostad åt arbetspersonal i rörelsen, skall anses ingå i rörelsen endast om upplåtelsen avser bostad i byggnad, som till övervägande del nyttjas i driften eller i byggnad, som utgör del av anläggning för driften. Såsom ingående i rörelsen skulle alltså inte betraktas bostadsfastighet, som inte i egentlig mening kan anses ingå i rörelsen.

Om det föreslagna stadgandet genomföres, skulle alltså för en av ett företag anskaffad och till anställd upplåten bostadsfastighet inkomstberäkningen ske såsom för annan fastighet och villaschablonen blir i regel tillämplig. Såsom omkostnad i rörelse får avdras ett belopp motsvarande den del av det enligt 24 § 2 mom. KL beräknade hyresvärdet, som överstiger eventuella hyresinkomster.

#### *Inkomst av tjänst*

Inom denna förvärvskälla är det — utom representationskostnaderna — främst frågor om avdrag för ökade (fördyrade) levnadskostnader under resor eller av arbetet föranledd bortovaro från hemmet samt utgifter för resor mellan bostad och arbetsplats, vilka gett

upphov till tvekan i vad mån kostnader och utgifter bör hänföras till levnads-kostnader eller omkostnader. Författningföreskrifterna är härvidlag tämligen utförliga och har i vissa hänseenden kompletterats genom anvisningar av riksskattenämnden. I den mån gällande bestämmelser föranlett svårigheter vid tillämpningen är dessa i huvudsak mera att hänföra till utrednings- och uppskattningsfrågor än till den principiella gränsdragningen mellan omkostnader och levnads-kostnader. Hit-hörande frågor är föremål för utredning

av lönebeskattningsutredningen. Anledning föreligger därför inte att här ingå därpå.

*Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och av kapital*

Med hänsyn till beskaffenheten av dessa förvärvskällor blir något gränsdragningsproblem av förevarande art ytterst sällan och endast i mycket speciella fall aktuellt. Något behov av ändring i gällande bestämmelser ur ifrågavarande synpunkter synes därför inte föreligga.

## Deklarations- och uppgiftsskyldighet

En grundläggande förutsättning för att en bättre ordning på förevarande område skall kunna åstadkommas torde vara, att möjligheter beredes för taxeringsmyndigheterna att kontinuerligt följa med ifrågavarande avdrag, så att närmare undersökning kan ske, där så anses erforderligt.

Beträffande vissa slag av avdrag vid beräkning av rörelseinkomst har sedan länge gällt att avdragen skall redovisas öppet i deklARATIONERNA. Sålunda skall vid beräkning av inkomst av rörelse enligt föreskrifter i taxeringsförordningen och fastställda formulär till s. k. rörelsebilaga samtliga i räkenskaperna gjorda avskrivningar för värdeminskning å byggnader, inventarier och fordringar upptas såsom tillkommande poster, varefter avdrag får yrkas med de belopp vartill den skattskyldige anser sig vara berättigad. Likaså skall uppgifter lämnas om avdrag för avskrivningar å kontrakt och om avsättningar till pensionsstiftelser m. m. Grunden till den i dessa hänseenden gällande uppgiftsskyldigheten är att missbruk av avdragsmöjligheterna kan befaras och att en åtminstone summarisk kontroll av dessa avdrag därför bör vara möjlig redan vid deklaraTionsgranskningen.

Givetvis föreligger starka skäl att åvägabringa liknande kontrollmöjligheter även beträffande representationsavdragen. I sådant syfte gäller redan nu en viss uppgiftsskyldighet. Enligt formulär 8 a till rörelsebilaga skall upp-

gift lämnas om sammanlagda beloppet av avdrag, som vid inkomstberäkningen skett för rese- eller representationskostnader vilka icke upptagits å kontrolluppgifter angående i rörelsen anställda personers löneförmåner. Dock är föreskrivet att om angivandet av ifrågavarande belopp är förenat med synnerliga svårigheter uppgift behöver lämnas först efter anmaning. Enligt formulär 7 a till rörelsebilaga (avseende rörelseidkare som *inte* avslutar räkenskaperna medelst vinst- och förlustkonto) skall bland driftkostnaderna särskilt redovisas *dels* rese- och representationskostnader, som utgetts till anställda och upptagits å kontrolluppgifter *och dels* övriga rese- och representationskostnader.

Värdet av den gällande uppgiftsskyldigheten är emellertid begränsat, framför allt emedan de belopp, varom uppgifter skall lämnas, omfattar både resekostnader och representationsutgifter. Uppgifterna lämnar alltså ingen upplysning om storleken av de i uppgivna belopp ingående representationsutgifterna och ej heller om arten av de utgifter, för vilka den skattskyldige i detta hänseende tillgodofört sig avdrag. Till följd härav kan uppgifterna för närvarande knappast tjäna annat ändamål än att de, om uppgivet belopp med hänsyn till rörelsens art och omfattning skulle synas jämförelsevis högt, kan föranleda närmare undersökning genom förfrågningar eller åtgärder för taxe-



ringsrevision. Med hänsyn till att i uppgivna belopp ingår även reseersättningar torde det emellertid oftast vara vanskligt att bedöma om en lämnad uppgift bör föranleda undersökning eller ej. Det må i detta sammanhang även framhållas att skattskyldiga, som avslutar räkenskaperna medelst vinst- och förlustkonto och som alltså inte behöver lämna uppgift förrän efter anmaning, i stor omfattning underlåter att lämna uppgifter.

Enligt de sakkunnigas uppfattning är det — med hänsyn till representationsutgifternas speciella natur och risken för sammanblandning med levnadskostnader — av vikt att genom särskild föreskrift inskräpes, att representationsutgifter inte är avdragsgilla med mindre tillfredsställande utredning föreligger om utgifternas storlek och beskaffenhet. För närvarande torde nämligen utgifter ofta bokföras såsom avdragsgilla omkostnader utan att de skattskyldiga ens för sig själva gjort klart, om verkligen tillräckligt fog för avdragsrätt föreligger. Man nöjer sig ej sällan med att ett visst om ock vagt samband föreligger mellan förvärvsverksamheten och utgifterna i fråga. En föreskrift om kravet på förefintligheten av tillfredsställande utredning såsom förutsättning för avdragsrätt föreslås införd i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL. Den utredning, som förutsättes för avdragsrätt, bör bestå i att räkenskaperna eller vid sidan därav förda anteckningar innehåller upplysning beträffande varje särskild utgift till ledning för bedömning av i vad mån utgiften är förenlig med de för avdragsrätt gällande föreskrifterna.

Därjämte föreslås att avdrag för representationskostnader skall redovisas öppet i deklarationerna. För skattskyldiga, som begagnar rörelsebilaga enligt

formulär 8 a, bör detta ske genom att i räkenskaperna gjorda avdrag för representationsutgifter alltid upptas såsom tillkommande post och att avdrag därefter yrkas för belopp, som enligt gällande bestämmelser är avdragsgillt. Därvid kan lämpligen inom linjen anges hur mycket av avdragna belopp som upptagits å kontrolluppgifter rörande anställda. I 26 § taxeringsförordningen föreslås av det anförda föranledda ändringar i första stycket punkt 7) samt ny lydelse av punkt 8), varvid innehållet i nuvarande punkt 8) upptagits i en ny punkt 9).

Det förutsättes att motsvarande ändringar vidtas i formuläret 7 a för rörelseidkare, som inte avslutar räkenskaperna medelst vinst- och förlustkonto.

Den sålunda föreslagna uppgiftsskyldigheten för skattskyldiga med inkomst av rörelse bör beträffande sådana grupper skattskyldiga, i fråga om vilka kontrollbehovet torde vara störst, kompletteras med skyldighet att vid självdeklarationen foga en specifikation enligt särskilt formulär över avdragna representationskostnader. Denna uppgiftsskyldighet synes böra åligga fysiska personer, en- och fåmansbolag jämte därmed jämförliga ekonomiska föreningar samt handels- och kommanditbolag jämte partrederier. Bestämmelser härom föreslås införda i 30 § taxeringsförordningen. För aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka inte är en- eller fåmansföretag, torde denna uppgiftsskyldighet inte vara av behovet påkallad. Det kan också antas att för sådana bolag och föreningar skyldighetens fullgörande skulle bli jämförelsevis betungande utan att vara till däremot svarande gagn.

Det må framhållas att uppgifterna skall vara sådana att de medger en verklig kontroll av utgiftens verkliga art. När för närvarande specifikation över

representationskostnader på begäran lämnas, händer det att såsom gäster uppges personer med vanliga efternamn, t. ex. Johansson, utan att det framgår av vilken anledning denne blivit bjuden. I vissa fall anges blott ett företags firmanamn utan uppgift om vilken person, som varit föremål för gästfriheten. Uppgifter av denna ofullständiga art bör inte vara tillfyllest.

Utkast till blankett för de här avsedda specifikationerna har uppgjorts och bifogas (bil. 3).

I fråga om den uppgiftsskyldighet, som enligt gällande bestämmelser skall fullgöras till ledning vid annans taxering, föreslår de sakkunniga icke någon ändring. Det kan ifrågasättas, om förslaget rörande behandlingen av ersättningar till anställda för representationsutgifter bör föranleda begränsning av den uppgiftsplikt, som nu föreligger i ifrågavarande hänseende. Emellertid skall anställd fortfarande beskattas för behållning, som uppkommit å representationsersättning, och för naturaförmåner, som åtnjutits i samband med ut-

övande av representation för arbetsgivares räkning. Med hänsyn härtill torde det vara erforderligt att taxeringsmyndigheterna åtminstone tills vidare får uppgift om uppburna ersättningar i samma utsträckning som för närvarande.

Beträffande sådana skattskyldiga med inkomst av tjänst, som avses i den föreslagna punkten 5 av anvisningarna till 33 § KL, förutsättes att de för sina avdragsyrkanden kan åberopa utredning av den beskaffenhet, som krävs för avdrag i rörelse.

Slutligen må i förevarande sammanhang erinras om det av chefen för finansdepartementet i prop. 1961:100 s. 248 gjorda uttalandet rörande närmare föreskrifter för vissa kategorier skattskyldiga om förande av räkenskaper och anteckningar såsom underlag för taxering. Det torde få förutsättas att vid utformandet av sådana föreskrifter jämväl uppmärksammas i vad mån regler erfordras för anteckningar om eller bokföring av representationsutgifter, för vilka avdrag yrkas.

## Motivering till författningsförslagen

### *Kommunalskattelagen*

#### *24 § 2 mom. fjärde stycket*

Enligt detta stycke i dess nu gällande lydelse skall villaschablonen *ej* tillämpas beträffande fastighet eller fastighetsdel, vilken i mera nämnvärd mån brukar i förvärvssyfte utnyttjas på annat sätt än för *uthyrning* till stadigvarande bostad eller såsom bostad för ägaren. Enligt de sakkunnigas förslag till ändring av punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 24 § skall villaschablonen bli tillämplig å vissa en- och tvåfamiljsfastigheter som upplåtes till personer, anställda i rörelse, och detta oavsett om vid upplåtelsen betingats hyresersättning eller om den anställda får nyttja bostaden hyresfritt såsom löneförmån. Med hänsyn till dessa sistnämnda fall synes ordet »uthyrning» böra utbytas mot ordet »upplåtelse».

#### *29 § 4 mom. andra stycket*

Beträffande innehållet i det föreslagna nya andra stycket i 29 § 4 mom. hänvisas till vad som anförts i kapitel 8, ävensom till den föreslagna nya anvisningspunkten till 29 §, vilken punkt be-tecknats med 17.

Det föreslagna stadgandet är utformat på samma sätt som regeln i 25 § 2 mom. andra stycket.

#### *Anvisningarna till 20 §*

Enligt 20 § andra stycket får vid beräkning av inkomst av särskild förvärvskälla avdrag inte ske för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill

hänförliga utgifter. I samma stycke nämnes vissa speciella utgifter, som anses inbegripna i levnadskostnader o. dyl., och enligt gällande lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 20 § anges där ytterligare några slag av utgifter vilka räknas till levnadskostnader.

Av skäl som framgår av den allmänna motiveringen anser de sakkunniga, att angivna föreskrifter bör kompletteras med ett uttryckligt uttalande att sådana typiska levnadskostnader som utgifter för sällskapsliv och gästfrihet m. m. principiellt är att betrakta såsom levnadskostnader, även där de är föranledda av den skattskyldiges förvärvsverksamhet, och att avdrag för sådana utgifter får göras endast i den mån så är uttryckligen medgivet i kommunalskattelagen med därtill hörande anvisningar. Närmare bestämmelser rörande avdragsrätten ges i de föreslagna nya punkterna 15, 16 och 17 av anvisningarna till 29 § samt punkt 5 av anvisningarna till 33 §.

Såsom förutsättning för avdragsrätt bör gälla att tillfredsställande utredning föreligger om utgifternas storlek och beskaffenhet. Denna föreskrift synes erforderlig med hänsyn till att det ligger så nära till hands att förväxla representationsutgifter med levnadskostnader och att det i praktiken ofta är omöjligt att i efterhand bedöma arten av sådana utgifter utan att den skattskyldige sorjt för att underlag finns för prövningen.

Det bör krävas, att detta underlag är av mera kvalificerad beskaffenhet än vad som i allmänhet fordras enligt taxeringsförordningens föreskrifter om skyldighet för skattskyldig att sörja för underlag som erfordras för fullgörande av deklarations- och uppgiftsskyldighet. Det blir med den föreslagna bestämmelsen icke tillräckligt att den skattskyldige visar, att han bestritt utgift av det slag som brukar betecknas såsom representation; den skattskyldige måste också vara beredd att visa att de för avdragsrätt föreskrivna villkoren är uppfyllda. För möjliggörande därav bör erforderliga anteckningar föras fortlöpande, å verifikationer eller vid sidan av räkenskaperna.

I ett tredje stycke av förevarande anvisningspunkt har föreslagits ett stadgande av innebörd att i förevarande avseende någon skillnad icke skall göras mellan fysiska och juridiska personer. Förslaget torde inte innebära någon ändring jämfört med vad som redan nu gäller och det kan synas tveksamt om stadgandet är erforderligt. I praktiken kan emellertid ej sällan iaktas företeelser, som torde grunda sig på uppfattningen att hithörande frågor inte är att bedöma på samma sätt för alla skattskyldiga och de sakkunniga har därför ansett sig böra framlägga förslag till ett klagörande uttalande i detta hänseende.

#### *Punkt 1 av anvisningarna till 24 §*

Andra stycket i anvisningspunkt 1 föreslås kompletterat med en bestämmelse om när upplåtelse av bostad skall anses ha skett till arbetspersonal i denna dess egenskap.

Motivet för förslaget framgår av kapitel 8.

#### *Punkt 15 av anvisningarna till 29 §*

Av den föreslagna lydelsen av punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 §

framgår att utgifter för sällskapsliv, gästfrihet o. dyl. i princip är att hänföra till levnadskostnader, även om utgifterna är föranledda av den skattskyldiges förvärvsverksamhet, men att sådana utgifter i särskilt angivna fall kan få avdras såsom omkostnader. I en anvisningspunkt 15 till 29 § föreslås bestämmelser om i vilka fall och i vilken omfattning utgifter av hithörande slag må betraktas såsom omkostnader i rörelse.

I första hand erinras att föreskrifterna i punkt 1 av anvisningarna till 20 § skall iakttas. Detta innebär att för avdragsrätt tillfredsställande utredning skall föreligga om storleken och beskaffenheten av de utgifter, för vilka avdrag yrkas, och att samma regler gäller för såväl fysisk som juridisk persons avdragsrätt.

Därefter anges de olika slag av tillfällen, vid vilka representationsutgifter avses kunna bli avdragsgilla, om i övrigt därför angivna förutsättningar föreligger. Dessa slag av tillfällen är:

a) Utgifter för måltider och logi för person, som företagit resa från sin bostättnings- eller verksamhetsort för att sammanträffa med den skattskyldige eller företrädare för honom, allt i den mån den som blir föremål för sådan gästfrihet skulle ha varit berättigad till avdrag för fördyrade levnadskostnader eller motsvarande utgifter om han själv bestritt kostnaderna.

Avdrag skall alltså kunna medges exempelvis om en rörelseidkare eller hans representant — i stället för att med varukollektion besöka varje särskild kund — ordnar uppäckning eller annan varudemonstration på en central ort och dit inbjuder kunder från orter, belägna på sådant avstånd att kunden om han företagit resan på egen bekostnad varit berättigad till avdrag för motsvarande kostnader. Givetvis förutsät-

tes att kunden inte själv gör avdrag för kostnaderna i fråga. I avdragsbestämelsen ligger den begränsningen av avdragsrätten att rörelseidkaren, som bjuder på måltider och logi, inte får göra avdrag med högre belopp än som motsvarar *normala* kostnader för måltider och logi. Avdragsrätten omfattar inte utgifter för sådana kunder som är bosatta på den ort, där varudemonstrationen sker eller i dess omedelbara närhet. För sådana kunder uppkommer ju i regel inte några utgifter, som kan jämföras med fördyrade levnadskostnader och föranleda avdragsrätt för kunden. Det förutsättes också att varudemonstrationen är affärsmässigt betingad. Sålunda bör inte varudemonstrationer, som mera för formens skull anordnas på turistorter och liknande, medföra avdragsrätt. Ej heller bör kostnader för gästfrihet, som ett företag visar deltagare i kongresser, årsmöten o. dyl., betraktas såsom avdragsgilla.

b) Utgifter för måltider, som rörelseidkare eller representant för honom under affärsresa bjuder kund på, under förutsättning att kunden är bosatt på mera betydande avstånd från den ort, där rörelsen bedrivs, och måltiden avätes i direkt samband med viss affärsuppgörelse av större betydelse.

Härmed åsyftas exempelvis det fall att en rörelseidkare eller hans representant under försäljningsresa bjuder en kund på måltid under besök, som direkt avser försäljning. Det torde under sådana förhållanden kunna anses försvarligt att betrakta utgiften såsom en av formerna för yrkesutövningen föranledd omkostnad. I vissa fall kan ett sammanträffande kanske ordnas endast under lunchtid e. dyl. Tillräckliga skäl att medge avdrag torde däremot ej föreligga, om båda kontrahenterna är bosatta på samma ort. Utgifterna för gemensam måltid bör för sådant fall

hänföras till levnadskostnader. Ej heller bör avdragsrätt föreligga, om måltid inte intas i direkt samband med viss affärsuppgörelse av större betydelse. Gemensamma måltider i andra fall kan mera hänföras till sällskaplig samvaro än till led i rörelsens bedrivande. Gästfrihet mot kunds familjemedlem bör inte medföra avdragsrätt.

Även ur kontrollsynpunkt är det av betydelse att avdrag medges endast i sådana fall då omkostnadskaraktären av en utgift kan mera direkt påvisas genom hänvisning till den affärsuppgörelse, som föranlett representationen.

c) Utgifter för representation i samband med invigningar, jubileer o. dyl.

Här avsedda kostnader, för vilka avdrag enligt rådande praxis medges i viss omfattning, torde i icke ringa omfattning tjäna reklamändamål och de har i de fall, där avdrag kan ifrågakomma, även i övrigt sådant samband med rörelsen, att kostnaderna skäligen bör kunna betraktas såsom driftkostnader.

Såsom villkor för avdragsrätt gäller att representation vid tillfället i fråga är av vikt för rörelsens bedrivande. För att så skall kunna anses vara fallet torde få förutsättas att representationen utövas av ett större företag med en mera allmänt uppmärksam position. Beträffande mindre företag torde en händelse av det slag, som här avses, huvudsakligen vara att betrakta som en intern angelägenhet och kostnaderna blir att betrakta såsom levnadskostnader e. dyl.

För att jubileer skall kunna hänföras till tillfällena, som här avses, bör det vara fråga om ett jubileum av mera anmärkningsvärd art, exempelvis avseende 25, 50, 75 eller 100 år.

d) Utgifter för personalfester.

I allmänhet bör utgifter för representation inom ett företag inte anses såsom omkostnader, såvida inte represen-

tationen innefattar skattepliktiga förmåner för de anställda till värde huvudsakligen svarande mot omkostnaderna.

Är så inte fallet läser utgifterna i regel böra hänföras till vanlig gästfrihet, hänförlig till levnadskostnader. Emellertid torde utgifterna för enklare personalfester för ett större antal deltagare skäligen och i överensstämmelse med gällande praxis kunna hänföras till driftkostnader. Såsom enklare personalfester bör i första hand räknas tillfällen, då det bjuds på kaffe eller andra förfriskningar, men dit torde också kunna hänföras tillställningar med enklare måltider. För att en tillställning med hänsyn till deltagarantalet skall vara att beteckna såsom personalfest synes böra fordras att tillställningen avser åtminstone mer än 20 personer och att tillställningen inte gäller endast eller huvudsakligen personer i ledande befattningar inom ett företag. Det får också anses självfallet att avdragsrätten endast omfattar tillställningar, som anordnas högst någon gång eller ett par gånger varje år. Hålles tillställningar oftare, synes de inte vara av den beskafenhets art att avdragsrätt bör föreligga.

I fjärde stycket av den föreslagna anvisningspunkten har upptagits vissa allmänna förutsättningar för att representationsutgifter skall betraktas såsom avdragsgilla. Syftet med de föreslagna bestämmelserna är att från avdragsrätt utesluta sådana utgifter som helt eller till övervägande del bör betraktas såsom levnadskostnader. Det synes rimligt att i samband därmed förbjuda avdrag för utgifter, som hänför sig till försök att på ett icke önskvärt sätt påverka vissa personer. I den mån åtgärder förekommit som varit ägnade att utöva sådan påverkan och åtgärderna blivit föremål för anmärkning, har av de berörda personerna brukat hävdas

att gästfrihet o. dyl. som förekommit, varit föranledd endast av vederbörandes personliga relationer.

Enligt femte stycket begränsas avdragsrätten till kostnad som med hänsyn till omständigheterna kan betraktas såsom skäligen. Denna föreskrift sammanhänger med den av de sakkunniga anlagda huvudsynpunkten, att avdragsrätt bör föreligga endast beträffande utgifter som vid jämförelse med de avdragsbestämmelser, som gäller för skattskyldiga i allmänhet, har en mera klar och påtaglig omkostnadskaraktär. Utgifter, som går utöver denna ram, framstår i regel såsom uttryck för livsföring och levnadsvanor och synes därmed vara att hänföra till levnadskostnader. Såsom i den allmänna motiveringen anförts, bör den här avsedda begränsningen av avdragsrätten inte närmare anges i författningstext men vägledande anvisningar torde kunna utfärdas av riksskattenämnden.

I fråga om den i sjätte stycket meddelade regeln beträffande representation gentemot person bosatt utom riket hänvisas till vad som anförts i den allmänna motiveringen. Möjligen kan det i framtiden befinnas lämpligt att jämväl i detta hänseende meddela vissa föreskrifter.

I sjunde stycket framhålles att avdragsbestämmelserna gäller inte endast utgifter, som direkt hänför sig till gästfrihet o. dyl. Samma regler gäller även om utgifterna avser fastighet, inventarier, personal, varuköp e. dyl. och inte är att betrakta såsom driftkostnader i vanlig mening. Har utgifter, som här avses, bokförts såsom omkostnader i rörelsen skall de alltså återföras vid inkomstberäkningen och avdrag får, där fog därtill föreligger, yrkas på sätt som föreslagits vid behandlingen av frågor

rörande deklarations- och uppgiftsskyldigheten.

Beträffande föreskrifterna i åttonde stycket om utgifter för representation som bestritts genom att ersättning för sådana utgifter utbetalats till person, anställd i rörelse, hänvisas till vad som anförts i den allmänna motiveringen. Den föreslagna metoden för behandling av sådana ersättningar synes erforderlig för att inte beskattning skall drabba en anställd för belopp, som i verkligheten hänförs till inkomstberäkningen för rörelseidkaren. Detta stycke bör jämföras med innehållet i punkt 4 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 32 §.

#### *Punkt 16 av anvisningarna till 29 §*

I denna anvisningspunkt behandlas i första hand sådana utgifter, vilka samtidigt som de tillgodoser rörelsens behov åtminstone delvis bör hänföras till levnadskostnader och därmed jämförbara utgifter. Såsom exempel på kostnader, som här avses, kan nämnas utgifter för bilar som begagnas såväl i rörelsen som för privat bruk, utgifter för resor som delvis tillgodoser rekreationsändamål o. dyl. Redan nu gäller enligt stadgad praxis, att utgifterna inte helt får avföras såsom omkostnader utan att utgifterna till viss del skall hänföras till icke avdragsgilla levnadskostnader. Emellertid förekommer i anmärkningsvärt stor omfattning, att de skattskyldiga inte självmant iakttar denna regel i sina räkenskaper och vid upprättandet av självdeklarationer. Ofta är det först vid taxeringskontroll i en eller annan form som det uppdragas att den skattskyldige tillgodogjort sig avdrag med hela beloppet för en utgift, vilken rätteligen endast till viss del bör avdras såsom omkostnad. En direkt föreskrift i förevarande hänseende torde

vara ägnad att inskrärpa skyldigheten att deklarationsplikens behöriga fullgörande innefattar åliggande att lämna upplysning beträffande utgifter av här avsedd art.

Den andra meningen i stycket syftar på det numera icke ovanliga förhållandet att en rörelseidkare — ofta en juridisk person — låter sina anställda få gåvor eller därmed jämförbara förmåner och gör avdrag för kostnaden oaktat förmånen beredes i sådana former, att avsikten är att mottagaren skall bli helt skattefri eller i varje fall få skatta endast för någon ringa del av vad det kostar att tillhandahålla förmånen. Såsom exempel kan nämnas gåvor på bemarkelsedagar o. dyl. av dyrbarare presentartiklar, resor och uppehåll på annan ort för den anställde, ibland tillsammans med familjemedlem, under sådana förhållanden att ändamålet med kostnaden helt eller till väsentlig del får antas vara att bereda den anställde en förmån. Det synes lämpligt att för sådana fall förklara att avdragsrätt inte skall föreligga. Att föreskriva skattskyldighet för mottagaren till belopp, som motsvarar kostnaden, synes inte förenligt med skatteförmågeprincipen. Mottagarens skatteförmåga ökar ju inte, då han ej disponerar över det belopp som förmånens tillhandahållande kostar, med detta belopp. Stadgandet avser givetvis inte fall, då en anställd avtalar med sin arbetsgivare om att i stället för kontant löneförmån få en förmån av det slag som här avses. I ett sådant fall bör den anställde beskattas för hela beloppet, och rörelseidkaren bör medges avdrag därför.

#### *Punkt 17 av anvisningarna till 29 §*

Beträffande de här föreslagna stadgandena hänvisas till vad som i kapitel 8 anförts beträffande det föreslagna nya andra stycket i 29 § 4 mom.

*Punkt 4 av anvisningarna till 32 §*

Enligt tredje stycket av förevarande anvisningspunkt gäller för kommunal och enskild tjänst den regeln att en anställd, som av sin arbetsgivare uppburit ersättning för omkostnader, skall ta upp ersättningen såsom bruttointäkt och göra avdrag för omkostnader. Såsom anförts i kapitel 7 synes denna metod mindre lämplig i fråga om avdrag för representationskostnader. De sakkunniga föreslår därför, att regeln inte skall gälla beträffande sådana kostnader. Om så blir fallet, kommer prövningen av om en utgift är att anse såsom avdragsgill omkostnad att ske i samband med arbetsgivarens taxering. Om viss utgift ej godkännes till avdrag, kommer avvikelserna att gälla arbetsgivarens taxering. Detta måste anses riktigt med hänsyn till att det är arbetsgivaren, som har bestämmanderätten om utgifterna och som därför bör bära den beskattning, vilken blir en följd av att viss utgift inte kan godtas som omkostnad i skattehänseende.

Såsom intäkt av tjänst skall upptas endast behållning som uppkommit å uppuren ersättning. Denna bestämmelse torde knappast bli tillämplig i praktiken, eftersom skattskyldiga som uppbur representationersättning alltid brukar försäkra att någon behållning inte uppkommit. Bestämmelsen synes emellertid erforderlig för att inte den föreslagna metoden skall kunna begagnas för att tillföra skattskyldiga med inkomst av tjänst skattefria förmåner.

I fjärde stycket sista meningen har föreslagits ett stadgande om skatteplikt för värdet av naturaförmån, som skattskyldig kan anses ha åtnjutit i samband med utövande av representation på arbetsgivarens bekostnad. Stadgandet överensstämmer med gällande praxis och innebär alltså inte någon nyhet. Det synes dock lämpligt såsom komplement till stadgandet i första meningen sam-

ma stycke. Beträffande värdet av naturaförmån, som här avses, må dock märkas följande.

I sakens natur ligger att någon beskattning icke bör förekomma i sådana fall, då fråga är om enstaka måltider i samband med representation. Någon besparing i fråga om de normala levnadskostnaderna torde i dylika fall knappast göras. Så torde i regel ej heller bli fallet då representationsmåltider anordnas med kort varsel eller på oregelbundna tider. För att förmåner av inbesparade levnadskostnader skall bli föremål för taxering bör normalt fordras att förhållandena är sådana att genom representationsmåltidernas intagande en verklig besparing kommer till stånd.

I en del fall förekommer att en skattskyldig med inkomst av enskild tjänst åtnjuter representationsbidrag utan att arbetsgivaren äger avdragsrätt därför vid inkomstberäkning enligt skatteförfattningarna. Så är fallet beträffande vissa befattningshavare hos föreningar och sammanslutningar. Beträffande dessa ersättningar kommer någon prövning av avdragsrätten vid arbetsgivarens taxering inte att ske, och det skulle därför kunna ifrågasättas att för befattningshavare som nu avses bibehålla skyldigheten att uppge erhållet bidrag såsom intäkt med rätt att yrka avdrag för bestridda kostnader. De sakkunniga har emellertid inte ansett det vara erforderligt med någon särbestämmelse i nu nämnt hänseende. Någon begränsning av arbetsgivarens uppgiftsskyldighet ifrågasättes inte och taxeringsmyndigheterna får alltså möjlighet att infordra upplysningar, där anledning föreligger för antagande att behållning uppkommit å uppuren ersättning. Antalet skattskyldiga, som uppbur ersättning av förevarande art, är jämförelsevis ringa.



**Punkt 5 av anvisningarna till 33 §**

I fråga om här föreslaget stadgande hänvisas till vad som anförts i kapitel 7 under rubriken »Skattskyldiga med rörelseliknande förvärvsverksamhet».

**Taxeringsförordningen****26 §.**

Såsom anförts i kapitel 9 bör representationskostnader i upplysningar, som skall lämnas i självdeklaration, re-

do visas för sig och alltså inte sammanföras med resekostnader.

**30 §.**

Den uppgiftsskyldighet, som enligt denna paragraf föreligger för vissa kategorier skattskyldiga, föreslås utvidgad med vissa uppgifter om avdrag för representationskostnader. Härom hänvisas till vad som anförts i kapitel 9.

## Sammanfattning

### 1. Representation utövad i samband med rörelse

I betänkandet framlägges förslag till reglering av avdragsrätten för representationskostnader. De sakkunniga har ansett att den närmaste orsaken till de missförhållanden, som befunnits råda på området, är att skattelagstiftningen för närvarande inte gör någon klar gränsdragning mellan å ena sidan utgifter, som är att hänföra till levnadskostnader och därför inte får avdragas, och å andra sidan utgifter, som utgör omkostnader i förvärvskälla. Därför föreslås, att bestämmelser om den skattemässiga behandlingen av representationsutgifter i första hand meddelas genom ett stadgande i anvisningarna till 20 § KL av innehåll, att utgifter för sällskapsliv, gästfrihet, värdskap, nöjen, gåvor o. dyl. — varav representation i huvudsak brukar bestå — är att hänföra till levnadskostnader, även om utgifterna är föranledda av eller har samband med den skattskyldiges förvärvsverksamhet. I vissa uttryckligen angivna fall får avdrag för sådana utgifter ske såsom för omkostnad. Dessa fall är följande.

1) Utgifter för måltider och logi för person, som företagit resa från sin bostättnings- eller verksamhetsort för att sammanträffa med den skattskyldige eller företrädare för honom, allt i den mån den som blir föremål för sådan gästfrihet skulle ha varit berättigad till avdrag för fördrade levnadskostnader eller motsvarande utgifter om han själv bestritt utgifterna.

2) Utgifter för måltider, som rörelse-

idkare eller representant för honom under affärsresa bjuder kund på, under förutsättning att kunden är bosatt på mera betydande avstånd från den ort, där rörelsen bedrivs, och måltiden intas i direkt samband med viss affärsuppgörelse av större betydelse.

3) Utgifter för representation i samband med invigningar, jubileer o. dyl. Såsom villkor för avdragsrätt skall gälla att representation vid tillfället i fråga är av vikt för rörelsens bedrivande.

4) Utgifter för representation som utövas mot utlänningar kan bli avdragsgilla även om de under 1)—3) ovan angivna förutsättningarna brister. Utgiften måste dock för att bli avdragsgill vid en objektiv bedömning vara att anse såsom påkallad med hänsyn till rörelsens ändamålsenliga bedrivande.

5) Utgifter för enklare personalfester. I allmänhet bör enligt de sakkunnigas uppfattning utgifter för representation inom ett företag inte anses såsom omkostnader, såvida inte representationen innefattar skattepliktiga förmåner för de anställda till värde huvudsakligen svarande mot omkostnaderna. Dock bör utgifterna för enklare personalfester för ett större antal deltagare skäligen och i överensstämmelse med gällande praxis kunna hänföras till driftkostnader.

Såsom allmänna förutsättningar för avdragsrätt föreslås vidare skola gälla att — i den mån det inte är fråga om jubileer och liknande — den samvaro, som föranleder utgifterna, är betingad av behovet att dryfta angelägenheter, som avser rörelsen. Är syftet med kost-

naden att återgälda gästfrihet eller att påverka personer, som i sitt förhållande till den skattskyldige har att iakttaga opartiskhet, avses den ej skola föranleda avdragsrätt. Vidare omfattar den förordade avdragsrätten endast skälig kostnad. Utgifter som är att hänföra till mera lyxbetonad livsföring bör ej hänföras till omkostnader. För bedömning av skäligheten av kostnader förutsättes att vägledande anvisningar lämpligen utfärdas av riksskattenämnden.

## 2. Representation som utövas av anställd

Representation i större företag utövas vanligen genom anställda. Utgifterna för sådan representation kan i rörelseidkarens räkenskaper redovisas antingen på det sättet att de olika utgifterna direkt bokförs såsom omkostnader allt efter som de bestrides eller ock så att ersättningar för eller bidrag till representation utbetalas till de anställda med visst belopp för år. I sistnämnda fall blir ersättningen eller bidraget enligt nu gällande regler i allmänhet att betrakta såsom en bruttointkomst av tjänst för den anställde och denne har att i sin självdeklaration ta upp utbekommet belopp såsom inkomst och får i samband därmed yrka avdrag för de kostnader han haft. De sakkunniga har ansett att frågan, i vilken utsträckning en viss representationsutgift är att hänföra till avdragsgill omkostnad i rörelsen, bör bedömas på samma sätt oavsett om utgiften bokförts direkt såsom omkostnad i rörelseidkarens räkenskaper eller om den bestritts av en anställd med anlitan- de av dennes representationsersättning. Rörelseidkaren skall inte såsom nu anses berättigad till avdrag för representationsersättningar till anställda enbart på grund av att ersättningarna utbetalats, utan det skall prövas, om ersättningarna avsett utgifter som enligt de tidigare

angivna reglerna är hänförliga till driftskostnader. Utgifterna blir således avdragsgilla endast om de överensstämmer med dessa regler eller i den mån de anställda genom utgifterna beretts förmåner, som utgjort skattepliktig inläkt av tjänst för dem.

För anställda, som utövat representation på arbetsgivares bekostnad, innebär de föreslagna reglerna den ändringen att såsom intäkt skall upptagas allenast behållning, som uppkommit å upp- buren representationsersättning, eller värdet av skattepliktig förmån, som åtnjutits genom representationen. Där- emot skall den anställde i princip inte vara berättigad till avdrag för repre- sentationsutgifter från tjänsteinkomsten. Ett undantag föreslås emellertid från denna regel, nämligen såvitt avser så- dana anställda, vilkas inkomst av tjänst är direkt beroende av verksamhetens omfattning, omsättningens storlek e. dyl. och för vilka en väsentlig del av brutto- inkomsten åtgår för bestridande av om- kostnader, t. ex. provisionsresande. Med hänsyn till att dessa skattskyldigas verk- samhet bedrivs under i huvudsak samma betingelser som rörelse har de sak- kunniga ansett naturligt att i avdrags- hänseende likställa sådan verksamhet med rörelse. Dessa skattskyldiga före- slås således få avdrag från inkomst av tjänst på samma villkor som en rörelse- idkare får avdrag för representations- kostnader.

## 3. Beskattning av vissa förmåner

F. n. saknas i skattelagstiftningen direkta stadganden om att i fall, då en utgift visserligen delvis tjänat rörelsen men dessutom och till väsentlig del måste anses såsom levnadskostnad eller därmed jämförlig utgift, en fördelning skall ske av utgiften så att endast den del, som skäligen bör anses som drift- kostnad, får avdragas. De sakkunniga

har ansett att en sådan regel bör lagfästas så att därigenom göres klart, att avdragsrätt inte föreligger för hela beloppet av utgiften i fråga.

Stadgandet härom får tillämpning i första hand på utgifter, som bestrides för rörelseidkaren själv eller hans anhöriga, men är i viss omfattning tillämpligt även beträffande utgifter som bestrides för i rörelse anställd personal. De sakkunniga har därvidlag i första hand avsett vissa anställda i familjebolag och liknande företag. Som exempel på sådana förmåner nämnes resor och rekreativsvistelser, bostadsförmåner och gåvor m. m.

#### 4. Beskattningsfrågor vid hobbyverksamhet o. dyl.

Vid överbägande av frågor, som har samband med gränsdragningen mellan omkostnader i förvärvskälla och icke avdragsgilla levnadskostnader, har de sakkunniga bl. a. uppmärksammat de fall, då en skattskyldig bedrivit viss verksamhet som av honom betecknas såsom rörelse men i verkligheten utslutande eller i huvudsak är att hänföra till fritidssysselsättning eller tillgodoseende av ett rent personligt intresse. Betecknande för verksamhet av dylik art är att utgifterna regelmässigt är väsentligt högre än inkomsterna. Såsom exempel på sådan verksamhet nämnes hästsport, trädgårdsodling, biskötsel, experimentverksamhet och amatörmåleri. Givetvis kan verksamhet av nämnt slag bedrivas under sådana former, att den är att hänföra till verklig förvärvskälla, men ofta är förhållandena sådana, att någon behållen inkomst av verksamheten normalt inte kan beräknas uppkomma och i realiteten utgör verksam-

heten inte någon inkomstkälla för utövaren. De sakkunniga föreslår att en särskild föreskrift införes i syfte att begränsa avdragsrätten för omkostnader i verksamhet av förevarande slag på så sätt, att avdragen sammanlagt inte får överstiga omkostnaderna. För att inte en skattskyldig, som något år får överskott på verksamheten, då skall behöva skatta för överskottet oaktat detta kan ha berott på utlägg och kostnader, för vilka avdrag tidigare inte fått åtnjutas, föreslås en kompletterande regel, enligt vilken avdrag vid inkomstberäkningen av den speciella verksamheten kan få ske jämväl för kostnader under tidigare beskattningsår, om avdrag ej då kunnat eller fått utnyttjas.

#### 5. Deklarations- och uppgiftsskyldighet

De sakkunniga framhåller att avdragen för representationsutgifter för närvarande endast undantagsvis kommer under taxeringsmyndigheternas prövning. Den stora massan avdrag görs i räkenskaperna och redovisas inte i deklARATIONERNA. Endast vid taxeringsrevision, som av naturliga skäl varje år kan ske hos blott ett fåtal skattskyldiga, kan avdragen kontrolleras och även då är kontrollmöjligheterna begränsade. De här antydda omständigheterna anses vara en av de väsentligaste orsakerna till uppkomsten av rådande missförhållanden. De sakkunniga föreslår, att avdrag för representationsutgifter alltid skall redovisas öppet i deklARATIONERNA och att avdragsrätt inte skall vara medgiven, om inte den skattskyldige kan föreläggas tillfredsställande utredning om utgifternas storlek och beskaffenhet.

## BILAGA 1

### Avdrag för representationskostnader, m. m. i vissa främmande länder

De sakkunniga har inte ansett påkallat att göra någon mera omfattande genomgång av beskattningsförhållandena i utlandet då det gäller avdrag för representationskostnader. En ytlig granskning av skattelagstiftningen i de länder, som har ett med vårt likartat beskattningssystem, ger vid handen att speciella regler rörande behandlingen av representationskostnader i allmänhet saknas. Förhållandena på området synes vara tämligen likartade med dem, som råder i vårt land. En intressant företeelse är att i flera länder utnyttjandet av föreliggande avdragsrätt för representationskostnader påkallat statsmakternas uppmärksamhet. På ett par håll har under senare år lagstiftningsåtgärder vidtagits för att komma till rätta med överdrifter i fråga om representationskostnader och begränsa avdragsrätten till vad som ansetts påkallat. I andra länder har lagstiftningsförslag framlagts eller ändrade regler ifrågasatts för att minska möjligheterna till avdragsrätt. De sakkunniga skall i det följande belysa förhållandena i våra nordiska grannländer och även göra en sammanställning över vidtagna eller planerade åtgärder i vissa andra länder, nämligen Storbritannien, Västtyskland och USA.

#### *Danmark*

Enligt den danska skattelagstiftningen medges vid inkomstberäkningen avdrag för bl. a. driftkostnader, d. v. s. de utgifter, som den skattskyldige under året

haft för att »förvärva, säkra eller bibehålla inkomsten». Avdrag för representationskostnader är i enlighet härmed i princip medgivet. I praxis har dock en viss restriktivitet iakttagits när det gäller avdrag för representationskostnader, särskilt då fråga är om annan än rörelseidkare.

De regler, som de danska taxeringsmyndigheterna tillämpar i fråga om avdrag för representationsutgifter kan sammanfattas på följande sätt.

För att avdrag skall medges brukar fordras att den skattskyldiges utgifter för representation kan dokumenteras och det är till fördel för den skattskyldige, om han kan redogöra för vilka kunder eller andra förbindelser som representationsutgifterna avser. Beträffande representationsutgifter på resor tillämpas särskilda regler. Om affärsinnehavare får vidkännas kostnader för representation avseende resande kunder, bör dessa utgifter bokföras och samtidigt på bilagor noteras med vem affärsmannen varit tillsammans. Likaså bör upplysas vilken affärsförbindelse, som föreligger mellan affärsinnehavaren och de personer gentemot vilka representationen utövats. Har utgifterna bokförts med det i verkligheten utgivna beloppet, kan det komma i fråga att den skattskyldige påföres ett belopp, som motsvarar inbesparade levnadskostnader.

Vanligen brukar man från skattemyndigheternas sida godkänna representationskostnader, som rörelseidkaren kan

visa att han har haft i rörelsens intresse, när dessa utgifter avser förtäring å restaurang och liknande. Däremot är man mera återhållsam med att godkänna utgifter för representation i hemmet. I vart fall fordras för att kostnader för representation i hemmet skall godkännas, att särskilda räkenskaper över sådana kostnader föres. Sådana representationskostnader, som avser blommor och smärre gåvor från rörelseidkaren till kunderna vid jubileum och födelsedagar m. m., brukar normalt godkännas såsom avdragsgilla, om på verifikationerna noteras till vem och av vilken anledning gåvorna skett.

Åtskilliga kategorier skattskyldiga brukar erhålla avdrag för representationskostnader med vissa fasta belopp. Sålunda kan t. ex. präster erhålla avdrag med 400 kr. om året medan prostar får avdrag med 600 kr. om året för nödvändiga representationsutgifter. Rektorer vid folkskolor kan göra avdrag med 200 kr. för sådana utgifter.

I de fall då direktörer och andra i aktiebolag anställda funktionärer åberopar att de med hänsyn till sin ställning är tvungna att representera vid vissa tillfällen godkänner skattemyndigheterna i allmänhet inte sådana yrkanden om avdrag för representationskostnader. Man utgår nämligen ifrån att det inte är den anställde, som har de förpliktelser han åberopar, utan att dessa åvilar bolaget. Ofta får den anställde representationsbidrag vid sidan av sin fasta lön men skattemyndigheterna anser sådant bidrag vara en del av lönen. Den skattskyldige får inte utan vidare, när han har upptagit ett representationsbidrag i sin deklaration, göra avdrag för motsvarande belopp under hänvisning till att det gått till den avsedda utgiften. I några fall har tillåtits att t. ex. hälften av representationsbidraget får avdras.

Vissa bestämmelser om avdrag för

representationskostnader har getts i Meddelser fra statens ligningsdirektorat.

### *Finland*

Inte heller i Finland har representationskostnader särskilt omnämnts i skattelagstiftningen. Enligt 25 § i 1943 års lag om inkomst- och förmögenhetsskatt må vid uppskattning av inkomst avdrag ske för kostnader för inkomstens förvärvande och bibehållande. För sedvanlig representation i form av måltider o. dyl. medges normalt avdrag, medan däremot avdragsrätt för gåvor till kunder icke föreligger.

Att representationen ägt rum i hemmet utgör inte något principiellt hinder mot avdragsrätt, men kraven på utredning om kostnaderna görs då särskilt starkt gällande. Som representationskostnader godkännes jämväl utgifter för presenter och uppvaltningar.

Ersättning för representationskostnader, som företag utgivit till delägarna, får kvittas mot representationskostnader, under förutsättning att fråga är om faktiska kostnader och icke förtäckt vinstutdelning. Beskattningsnämnderna brukar i dylika fall infordra specifikation av kostnaderna för att kunna bedöma avdragsrätten; förebringas ej utredning avgörs frågan skönsmässigt.

I praxis iakttas särskild återhållsamhet då det gäller representation mot offentlig myndighet. Högsta förvaltningsdomstolen har sålunda vägrat avdrag för julgåvor till tjänstemän, befattningshavare vid tullväsendet, statsjärnvägarna samt post- och telegrafverket.

### *Norge*

Enligt norsk beskattningsrätt får den skattskyldige vid beräkning av behållen skattepliktig intäkt göra avdrag för driftkostnader efter i stort samma principer som enligt svensk rätt. En speciell bestämmelse gäller emellertid för ut-

gifter för representation och hållande av bil. Denna bestämmelse, som infördes genom lagstiftning år 1957, återfinnes i 38 § punkten a) i 1911 års skattelov för byene och i 44 § a) skattelov för landet. Enligt lagtexten får avdrag göras för utgifter för representation och hållande av bil endast försåvitt de efter taxeringsmyndigheternas prövning befinnes ha varit tvingande nödvändiga med hänsyn till den skattskyldiges förvärvsverksamhet eller tjänsteställning. Riksskattestyret må enligt lagen ge regler om vad som skall räknas som representationsutgift och fastställa de närmare villkoren för avdrag.

Tidigare gällde att avdrag medgavs för utgifter av nyss angiven karaktär med stöd av den allmänna bestämmelsen om avdrag för alla utgifter som den skattskyldige ådragit sig för intäkternas förvärvande och bibehållande, sammanförd med bestämmelsen om avdrag för driftkostnader och om utgifter i samband med anställning. För rörelseidkare medgavs avdrag för representationskostnader som bedömdes ha uppkommit i rörelsen och som inte gick utöver vad som var vanligt enligt skick och bruk i resp. rörelse. Anställda fick avdrag för sådana utgifter, när representationen låg dem som en tjänsteplikt. För utgifter för hållande av bil (eventuellt efter fördelning på yrkesmässig och privat körning) fick rörelseidkare avdrag när bilen användes i rörelsen. Löntagare tillerkändes sådant avdrag när bruk av bil kunde anses nödvändigt med hänsyn till vederbörandes ställning eller arbete.

Genom 1957 års lagstiftning gjordes en begränsning av möjligheterna till avdrag för nämnda utgifter. Anledningen till detta var att de tidigare gällande reglerna i praxis utnyttjats för att täcka utgifter av privat karaktär och i övrigt för att få avdrag utöver vad som

kunde anses påkallat med hänsyn till vederbörandes verksamhet eller ställning. Bristen på uttryckliga bestämmelser i lagen medförde en viss osäkerhet och olikformighet i taxeringsmyndigheternas praxis. De nu gällande bestämmelserna tar sikte på såväl rörelseidkare som anställda. Det är nu ett villkor för avdragsrätten att utgifterna har varit tvingande nödvändiga och taxeringsmyndigheterna har erhållit stora befohigheter vid bedömandet av om detta villkor föreligger.

Från *förarbetena* till lagstiftningen må följande återges. I proposition till Odelstinget nr 11/1957 s. 14 framhölls, att Norska Finans- och Tolldepartementet funnit att det förelåg ett behov av en stark begränsning av avdragsrätten på detta område. Efter de erfarenheter som taxeringsmyndigheterna gjort var det intet tvivel om att möjligheten till avdrag för representationsutgifter utnyttjades för att täcka också utgifter för privat umgänge och andra utgifter av privat karaktär. Det hade visat sig en ökad tendens till att söka utnyttja avdragsmöjligheten i största möjliga utsträckning allteftersom kontrollen av bruttointäkterna blivit mer effektiv och skattetrycket ökat. Det förekom också allt oftare att anställda i ledande ställning erhöill representationsbidrag som innebar dolda lönetillägg. Spörsmålet om en begränsning av avdragsmöjligheten hade under sådana omständigheter fått ökad aktualitet. Sammanlagt rörde det sig om mycket betydande belopp och en stark begränsning av avdragsmöjligheten på detta område skulle därför kunna få effekt både när det gällde att minska representationen och rent skattemässigt. Sådan som utvecklingen varit hade avdraget för representationsutgifter — tillsammans med utnyttjandet av andra avdragsmöjligheter av vissa grupper skattskyldiga — fört till en snedvridning av skattebördan som

var ägnad att skapa missnöje inom andra grupper skattskyldiga och att undergräva skattemoralen.

Taxeringsmyndigheterna hade i ökad utsträckning haft sin uppmärksamhet riktad på dessa förhållanden och sökt att genomföra en strängare kontroll, bl. a. genom skärpta krav på utgifternas specifikation och legitimation. Bristen på uttryckliga bestämmelser i lagen — speciellt i fråga om avdrag för utgifter för representation — hade emellertid medfört en viss osäkerhet och olikformighet i taxeringsmyndigheternas praxis. Det har således förekommit åtskillig oklarhet och tvekan om i vad mån taxeringsmyndigheterna efter de allmänna avdragsbestämmelserna hade möjlighet att helt eller delvis neka ett rörelsedrivande företag avdrag för representationsutgifter, vilka syntes ha uppkommit i syfte att förbättra rörelseresultatet, men vilka efter taxeringsmyndigheternas bedömande inte kunde anses nödvändiga med hänsyn till den skattskyldiges förvärvsverksamhet.

Enligt vad som framkommit av taxeringsmyndigheternas praxis och erfarenheterna i övrigt fann departementet att det förelåg ett behov av speciella bestämmelser om avdrag för representationsutgifter. Det var fara för sammanblandning av förvärvsmässiga och privata utgifter på detta område och att avdragsmöjligheten utnyttjades mer än som kunde anses skattemässigt och samhälleligt försvarligt. Departementet fann det därför påkallat att det utfärdades sådana bestämmelser, att möjligheten till avdrag för representationsutgifter begränsades till de strängt nödvändiga och att taxeringsmyndigheterna tillades det avgörande ordet när det gällde bedömningen av detta.

Departementet fann vidare att erfarenheterna visat att det förelåg liknande behov av speciella bestämmelser om begränsning av avdragsrätten för bil-

kostnader som när det gällde representationsutgifter. I det väsentliga hänvisades till vad som anförts i sistnämnda hänseende. Det förelåg också när det gällde utgifter för bilkostnader en näraliggande och betänklig risk för att avdragsrätten skulle utnyttjas utöver vad som kunde anses påkallat och försvarligt. Betänkligheterna gällde inte bara det förhållandet att avdragsrätten otvivelaktigt i stor utsträckning utnyttjades för att täcka också utgifter för privatkörning och annan användning av bilen som inte kunde anses påkallad i verksamheten, men också det förhållandet att det i många fall togs upp avdrag för utgifter till dyrare bilar än vad som var sakligt påkallat av hänsyn till vederbörandes förvärvsverksamhet eller ställning. Departementet föreslog därför att på samma sätt som beträffande representationsutgifterna avdrag skulle medges endast efter taxeringsmyndigheternas skön, om dessa funnit att utgifterna varit tvingande nödvändiga med hänsyn till den skattskyldiges förvärvsverksamhet eller tjänsteställning. Departementet hade när det gällde utgifter för bil också övervägt att i lagen inta begränsande regler, t. ex. att avdraget fick åtnjutas endast till en viss del av utgifterna (exempelvis hälften) eller begränsades till de utgifter som skulle ha uppkommit vid köp och användningen av en lämplig standardvagn typ. Emellertid hade departementet kommit till att en sådan normering i lagen skulle vara vanskelig att genomföra och i många fall verka obilligt.

I en rundskrivelse från riksskattestyret nr 304 daterad den 13 december 1957 har vissa uttalanden gjorts om hur den nya lagstiftningen om avdrag för representationskostnader skall tillämpas. Däri framhålles inledningsvis att representationskostnader inom näringslivet utgör utgifter, som ett företag påtar sig för att knyta eller bevara affärs-



förbindelser eller för att avsluta affärer. Det rör sig således här om utgifter som företaget har utåt gentemot personer, som inte är knutna som medarbetare till rörelsen. Som regel består utgifterna i värdskap vid måltider, underhållning och annan förströelse, uppvaktnig, resor och uppehållskostnader m. m. gentemot affärsförbindelser och andra personer med vilka företaget har kontakt. Blomster- och annan uppvaktnig i form av gåvor till affärsförbindelser och liknande hänförs i enlighet med det nu sagda till representationsutgifter.

När man skall avgöra om utgifter för representation har varit tvingande nödvändiga för verksamheten bör hänsyn tas till att nödvändigheten av representation kan vara mycket olika för skilda branscher och yrken och för de enskilda företagen och personerna. Med detta för ögonen har riksskattestyret utarbetat ett schema som skall fogas vid självdeklarationen som bilaga. I detta schema har utgifterna för representation uppspaltats på sex grupper, A—F.

Man har ansett att en sådan uppdelning av representationsutgifterna skall underlätta taxeringsmyndigheternas bedömning. Av schemat framgår att skattskyldiga, som yrkar avdrag för representationsutgifter m. m. med mer än 1 000 kr., skall föra en journal över utgifterna, vilken skall inrättas med nödvändiga konton för att schemat skall kunna ifyllas. I journalen skall noteras vem som var närvarande vid varje särskilt tillfälle och vilka grunder som gjorde utgifterna nödvändiga. Journalen kommer — om den är riktigt förd — att bli av stor betydelse då de skattskyldiga skall dokumentera sina representationskostnader för taxeringsmyndigheterna.

Det säger sig självt att den skattskyldiges uppfattning av hur nödvändigt det var för honom att ådra sig utgif-

terna måste underkastas sträng kritik. Det låter sig inte göra att dra upp fasta riktlinjer för utövande av bedömningen därvidlag. Rent generellt kan sägas att prövningen bör vara välvilligare då det gäller representation gentemot utlänningar än då det gäller representation mot personer inom landet. Strängare prövning bör ske vid representation inom samma stad eller dess närmaste omgivning än i fråga om representation gentemot affärsförbindelser från avlägsna städer och landsdelar. En annan allmänt giltig hållpunkt vid bedömningen är de totala representationsutgifternas storlek sedd i förhållande till verksamhetens storlek och art. Vidare bör hänsyn tas till hur ofta representation återkommer gentemot samma affärsförbindelse. Eftersom utgiften skall vara tvingande nödvändig kan det inte sällan bli fråga om att helt neka avdrag för representationsutgifter gentemot affärsförbindelser inom samma stad. Detta kan särskilt bli aktuellt om det gäller gamla affärsförbindelser.

De huvudsynpunkter som antytts här kan emellertid inte utan vidare läggas till grund i de fall, där en inarbetad kutym bjuder att utgiften må räknas som oundviklig. Man bör dock vara uppmärksam på att inte varje mer eller mindre fast skick och bruk gör utgiften tvingande nödvändig. Som exempel på en fast kutym när representationsutgifter kan sägas vara avdragsberättigade, kan nämnas representation i samband med stapelavlöpnig. Men till och med här kan det bli fråga om begränsning, särskilt om antalet gäster är orimligt stort.

Även i andra fall kan förhållandet vara att en viss representation i och för sig är nödvändig, men att representationen har fått en orimligt stor omfattning. I sådana fall bör taxeringsmyndigheterna endast medge avdrag med ett rimligt belopp. Även vid representa-

tion i hemmet bör detta uppmärksammas. Här får taxeringsmyndigheten söka bilda sig en mening om det är ett rimligt förhållande mellan inköp av matvaror och olika slags dryckesvaror och rökverk etc. och vad som rimligen kan beräknas ha gått åt under utövan- det av representationen. Det kan näm- ligen förhålla sig så att det köps in långt mer än det som förbrukas vid det särskilda tillfället och att värden, som övertar det som blivit kvar, på detta sätt skaffar sig extra fördelar.

I rundskrivelsen har också vissa ut- talanden gjorts om representationskost- nader i förhållande till personalutgifter och reklamkostnader. I detta hänseen- de framhålles bl. a. följande.

Enligt riksskattestyrets åsikt erbjuder det i allmänhet inte särskilda svårighe- ter att avgöra om en bestämd utgift ef- ter sin art bör karakteriseras som re- presentationsutgift eller ej. Vissa svår- igheter kan dock uppkomma när dyli- ka utgifter skall avgränsas mot utgifter för personalvård och reklamkostnader.

Det karakteristiska för ett företags ut- gifter för personalvård är att de i regel anknyter sig till välfärdsåtgärder, som tar sikte på att stimulera arbetsinsatsen eller öka ansvarsmedvetandet hos arbe- tare och tjänstemän eller att knyta dem fastare till rörelsen. Som exempel näm- nes utgifter för rena tjänstemanna- och firmafester och utflykter för personalen. Kostnader för värdskap i samband med visning av verksamheten, oriente- ring vid kurser, arrangerade för företa- gets medarbetare från andra städer så- som säljare och andra anställda repre- sentanter, kan antingen vara personal- utgifter eller rörelseutgifter där av- dragsrätten följer de allmänna bestäm- melserna. Förplägnadsutgifter o. dyl. gentemot agenter, kommissionärer, som inte uteslutande arbetar i vederbörande företags tjänst, bör alltid betraktas som representationskostnader.

Gåvor till affärsförbindelser kan va- ra en representationskostnad men kan också ha karaktären av en reklamkost- nad. Det avgörande för skillnaden är i allmänhet om firmanamn eller firma- märke är anbragt på gåvoföremålet eller ej. Blommor bör således alltid hänföras till representationskostnader när de ges till affärsförbindelser, medan bort- skänkta askkoppar, reservoarpennor etc. med firmanamn får ses som en re- klamutgift. Användes vin- och spritva- ror som gåvor till affärsförbindelser bör avdrag nekas då dylika gåvor inte kan betraktas som »tvingande nödvändiga».

Utgifter till förplägnad under jubile- um bör kunna anses som representa- tionsutgifter i den utsträckning de kan hänföras till gäster som inte är knutna till rörelsen, inräknat är bl. a. repre- sentanter för näringsorganisationer och offentliga myndigheter. Mindre gåvor som delas ut vid dylika tillfällen be- handlas i linje med övriga utgifter utan hänsyn till om de bär företagets namn eller märke.

Beträffande offentliga tjänstemäns re- presentationskostnader har riksskatte- styret framhållit följande.

Representationskostnader för en per- son i tjänst utanför den privata före- tagsamheten är ofta konventionellt be- stämda. Enstaka högre tjänstemän i stat och kommun har beviljats representa- tionsbidrag. Att bidraget har beviljats är icke något bevis för att det också går åt till tvingande nödvändig representa- tion. Taxeringsmyndigheterna må ock- så här utöva kritik vid prövningen av de yrkade avdragen. Bestämmelserna om journalföring av representationsut- gifter har således tillämpning även här.

I fråga om följderna av redovisningen av representationskostnader har riks- skattestyret uttalat, att om journalen över sådana kostnader är otillfredsstäl- lande förd skall den inte ha nämnvärt bevisvärde och taxeringsmyndigheterna

bör iakttas restriktivitet och eventuellt helt neka avdrag. De belopp som inte anses kunna godtas skall återföras till beskattning hos den privata näringsidkaren eller hos vederbörande bolag. Är förhållandena sådana att en tjänsteman i rörelsen kan antas ha uppburit beloppen, t. ex. i det fall då det utbetalts större belopp till honom än vad som kan antas ha gått åt till representationen, skall det överskjutande anses som intäkt för tjänstemannen i fråga.

### *England*

I England medges avdrag för representationskostnader efter i stort sett samma grunder som i Sverige. Den som yrkar avdrag för representationskostnader skall vara beredd styrka kostnaderna med anteckningar i skälighetsomfattning om dels de belopp som utgetts vid de olika tillfällena, dels arten av representationen, dels de personer gentemot vilka representation utövats, dels ock skälen för representationen.

På senare tid har ifrågasatts om de förhållandevis vidsträckta möjligheterna till avdrag för representationskostnader bör bibehållas. Sålunda har finansminister Selwyn Lloyd i sitt budgetförslag den 17 april 1961 om dessa spörsmål anfört följande.

»Jag är mycket bekymrad över frågan om avdrag för omkostnader och beskattningen av förmåner åt direktörer och andra ledande befattningshavare i företag. Frågan om representation sammanhänger intimt härmed. Ett stort antal företag för i detta hänseende en strikt politik, och vad jag nu säger avser icke dem. Jag är också införstådd med, att då det gäller exportaffärer, representation är nödvändig mot utländska kunder.

Jag tror emellertid, att det ligger en hel del i misstanken, att en del s. k. representation går längre än vad rent affärsmässiga hänsyn motiverar. Detta

är både ur affärsmässig och social synpunkt osunt. Jag uppmanar därför vederbörande att allvarligt överväga, om man inte kan — utan att det behöver återverka på rörelseresultatet — vidta vissa inskränkningar i graden och omfattningen av representationen. Det är här fråga om problem, som det är svårt att komma tillrätta med lagstiftningsvägen, men jag skall återkomma till frågan nästa år och vill inte utesluta möjligheten av lagstiftningsåtgärd då.»

Samtidigt tog finansminister Selwyn Lloyd upp frågan om avdrag för bilkostnader och för utgifter under resor. I fråga om bilkostnadsavdrag anförde finansministern:

»Jag har anmodat beskattningsmyndigheterna att med ändring av praxis beräkna årliga värdet av nyttjandet av bil till 12,5 % av bilens ursprungliga kostnad mot nu 9 %. Vad som belöper å privat bruk skall beräknas med hänsyn härtill.

Jag ämnar vidare föreslå en begränsning i rätten att göra avdrag för kostnader för personbilar använda av affärsmän och yrkesutövare så att avdraget beräknas på en inköpskostnad av maximum 2 000 pund för bil. Om någon önskar använda en bil i dyrare prisläge, anser jag det icke oskäligt, att han själv får stå för den del av kostnaden, som överstiger 2 000 pund. Sistnämnda del av kostnaden bör icke få övervältas på staten.»

### *Västtyskland*

I Västtyskland blev frågan om avdrag för representationskostnader och andra liknande kostnader föremål för särskilda lagstiftningsåtgärder under år 1960. De nya reglerna tillämpas fr. o. m. ingången av år 1961. Innan dess gällde följande regler för behandlingen i beskattningshänseende av representationskostnader och liknande.

Vid beräkning av den skattepliktiga

inkomsten av en förvärvsverksamhet ägde den skattskyldige göra avdrag för driftkostnader, d. v. s. utgifter som för- anletts av verksamheten. En inskrän- ning fanns emellertid i det att om drift- kostnaderna berörde den skattskyldiges livsföring eller andra personers livs- föring fick kostnaderna vid inkomstbe- räkningen inte medtas, om de enligt köpmannased var att anse såsom otill- börliga. Den 30 april 1960 framlade förbundsregeringen ett förslag till änd- ring i vissa delar av 1958 års Einkom- mensteuergesetz (EStG 1958). Därvid föreslogs också ändring av den nyss- nämnda bestämmelsen, vilken återfinns i 4 § 4) EStG.

Enligt förslaget skulle vid inkomst- beräkningen hänsyn inte tas till kost- nader för gåvor till personer, som inte står i anställningsförhållande till den skattskyldige; dock skulle kostnader för reklamgåvor av ringa värde få av- dras. Till avdragsgilla driftkostnader skulle inte heller hänföras kostnader för sådana den skattskyldiges anord- ningar, som tjänade till att förpläga el- ler härbärgera personer utanför de an- ställdas krets, och kostnader för arren- de för eller utövande av jakt eller fis- ke eller för båtfärder och värdskap i sammanhang därmed, såvida fråga inte varit om utgifter som ett led i den skatt- skyldiges verksamhet, avseende uthyr- ning av gäststugor och upplåtelse av jakt och fiske etc. Detsamma skulle gäl- la kostnader för liknande ändamål. And- ra kostnader, vilka avsett den skattskyl- diges eller andra personers livsföring, skulle undantas vid inkomstberäkning- en i den mån de enligt allmän affärs- uppfattning under hänsyntagande till grundsatsen om en sparsam hushåll- ning var att anse såsom otillbörliga.

Som motivering till förslaget om lag- stiftningsingripande framhöll finansmi- nistern bl. a. att den kraftiga stegring- en av levnadsstandarden under de se-

naste åren lett till att åtskilliga företa- gare vid utövandet av representation i rörelsen, såsom vid förplägning av af- färsvännen, underhållande tillställning- ar, tillhandahållande av logi och bekos- tande av affärsresor, utrustning av af- färslokaler o. s. v. drivit upp kostnaden till en utomordentligt hög nivå. Denna med öknamnet »Spesenunwesen» kän- netecknade överdrivna kostnadsnivå har väckt anstöt i vida kretsar av be- folkningen och blivit till en offentlig skandal. Det är erforderligt att i skatte- rättvisans och den samhälleliga fredens intresse dessa kostnader inte längre ge- nom avdrag som omkostnad övervältras från den skattepliktiga rörelsevinsten på allmänheten.

Behovet att bjuda affärsvännen eller i annan form genom representation för- värva kunder är högst olika för skilda slag av förvärvsverksamhet. Det är där- för inte en användbar utväg att upp- ställa ett generellt förbud mot avdrag för omkostnader för förplägnad eller underhållande av affärsvännen och inte heller för resekostnader, ty därmed skulle också bli omöjligt att göra av- drag för sådana representationskostna- der och övriga hithörande utgifter, som ligger inom en rimlig ram eller t. o. m. kan anses vara affärsmässigt sett nöd- vändiga.

De ifrågasatta ändringarna blev fö- remål för kritik i olika hänseenden, även om behov av åtgärder i allmän- het ansågs föreligga. Innan förslaget framlades för förbundsdagen framhöll förbundsrådet vid sin förberedande granskning att orden »under hänsyns- tagande till grundsatsen om en spar- sam hushållning» borde utgå. Detta motiverades med att en dylik regel skulle öka de icke önskvärda motsättningarna mellan de skattskyldiga och taxerings- myndigheterna, eftersom det inte var möjligt att med denna avfattning göra någon objektiv bedömning och den in-

rymde alltför stort spelrum för det subjektiva momentet. Det kunde inte heller vara taxeringsmyndigheternas uppgift att göra en överprövning av företagarens utövande av värdskap i vad gällde iakttagande av sparsamhet.

Sedan förslaget av förbundsregeringen framlagts i oförändrat skick för förbundsdagen, blev det i den allmänna debatten där kritiserat främst för att de valda formuleringarna var hållna i alltför allmänna ordalag. Lagutkastet blev under behandlingen av finansutskottet ändrat i flera viktiga hänseenden. Finansutskottet ansåg det vara erforderligt att den ifrågasatta inskränknigen av avdragsrätten kom till stånd då det gällde sådana utgifter i rörelse, som berörde livsföringen, i synnerhet gåvor, vartill också mutor och bestickning hänfördes. Utskottet föreslog en klarare avgränsning av de inte avdragsgilla utgifterna.

För avdragsrätt för gåvor ansåg utskottet det vara ändamålsenligt att fastställa en värdegräns i lagen och att därvid tillåta avdrag för gåvor såsom driftkostnader blott i den mån värdet av gåvor till en och samme mottagare under ett verksamhetsår inte överstiger 100 DM. Vidare föreslogs att denna avdragsgilla värdegräns inte bara skulle inskränkas till reklamgåvor utan helt allmänt utsträckas till alla sorters gåvor. Utskottet hade efter ingående diskussion ansett sig inte böra föreslå en olika avdragsrätt, allteftersom mottagaren är en tysk eller en utlänning.

Utskottet ansåg vidare erforderligt — trots vissa betänkligheter beträffande det praktiska genomförandet — att den i regeringsutkastet ifrågasatta personkretsen, till vilken gåvor i obegränsad omfattning skulle kunna ges direkt, utvidgades och att förutom arbetstagare i denna krets också inbegreps personer, som på grund av en överenskommelse rörande arbete eller agentur stod i stän-

dig affärsförbindelse med den skattskyldige.

I fråga om den föreslagna avdragsrätten för kostnader för gäststugor föreslog utskottet, att förbudet mot avdrag skulle inskränkas till sådana gäststugor som låg utanför den skattskyldiges verksamhetsort. Under begreppet verksamhetsort föll då också filialer och driftställen med en viss självständighet.

Det av regeringen föreslagna förbudet mot avdrag för »liknande ändamål» ansåg utskottet vara alltför vittgående och alltför oklart i fråga om formuleringen. Utskottet föreslog därför att man skulle avstå från ett allmänt förbud mot avdrag för kostnader »för liknande ändamål» och i stället nöja sig med ett förbud mot avdrag för »liknande kostnader» inom den trängre kretsen avseende kostnader för jakt, fiske och utnyttjande av motor- och segeljakter.

Utskottet anslöt sig vidare till uppfattningen att ett hänsynstagande till grundsatsen om en sparsam hushållning inte borde införas som ett ytterligare rekvisit. För att underlätta arbetet med prövningen av driftutgifter, som berörde livsföringen, ansåg utskottet det dock vara ändamålsenligt att sådana kostnader fördes för sig och skildes från övriga driftutgifter. För att också låta detta få praktisk giltighet syntes det erforderligt att avdragsrätten för sådana kostnader gjordes beroende av att de fördes för sig.

Den av finansutskottet föreslagna utformningen av 4 § 4) EStG antogs sedermera av förbundsdagen och gäller fr. o. m. 1961 års ingång.

#### *Amerikas förenta stater*

I Amerikas förenta stater har frågan om avdrag vid beskattningen för representationskostnader och vissa andra närbesläktade kostnader nyligen aktua-

liserats. En undersökning gjordes genom Treasury Department i slutet av år 1960 och början av år 1961, vilken undersökning resulterade i en »study on entertainment expenses» fogad som bil. 5 till presidentens skattebudskap den 3 maj 1961. Däri har redovisats ett antal olika exempel på fall, då avdragsfrågan varit tveksam, eller vilka eljest tätt sig säregna. Sammanfattningsvis uttalas att problemen inte kan lösas genom en strängare behandling i bevisningshänseende. Genom en sådan är det endast möjligt att få fram verifierationer och redogörelser för ändamålet med utgifterna. Emellertid visar undersökningen att sådana uppgifter föreligger i ett stort antal fall och då uppgiften finns medger gällande lagstiftning att representationskostnaderna avdras i sin helhet. När gällande rätt tillåter avdrag för kostnader för en safariexpedition till Afrika avseende en jaktentusiast och hans hustru på den grund att safarin ersatte annonsering för mjölk, kan man inte räkna med att taxeringsmyndigheterna skall med framgång kunna ifrågasätta nödvändig-

heten ur affärssynpunkt att företa andjakter eller nattklubbsbesök med affärsförbindelser.

De otillfredsställande förhållandena på området föranleder presidenten att i förenämnda budskap föreslå kongressen att avdrag helt skulle vägras för kostnader för representation och kostnader för underhåll av särskilda inventarier avsedda för representation, t. ex. jakter och jaktstugor. Som skäl härför framhölls att under de senaste åren rätten till avdrag för representationsutlägg missbrukats. Det hade t. ex. blivit alltför vanligt, att personliga utgifter överfördes på företagen. Tiden vore nu kommen att se till att de amerikanska skattelagarna icke uppmuntrade till ett lyxigt leverne på statens bekostnad. Uttrycket »det är avdragsgillt» borde försvinna. Därför borde reglerna skärpas i fråga om avdragsrätten för representation, affärs gåvor, affärsresor i förening med semester o. s. v. De skärpta bestämmelserna skulle också leda till ökade statsinkomster på 250 miljoner dollar om året.

## BILAGA 2

### Motioner i riksdagen

Frågan om avdrag för representationskostnader har sedan tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag vid flera tillfällen varit föremål för riksdagens uppmärksamhet i anledning av väckta motioner.

Vid 1948 års riksdag yrkades i motionen I:92 av herr Einar Eriksson bl. a. att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om utredning och förslag rörande frågan om generell skatt på representation. Av motiveringen till yrkandet framgår att motionären ansett att sådana kostnader ej borde vara avdragsgilla vid inkomstbeskattningen. Bevillningsutskottet framhöll i betänkande nr 26 att avdragsrätten otvivelaktigt medförde en viss risk för missbruk, nämligen så till vida att även sådana kostnader, som i själva verket vore att anse såsom personliga levnadskostnader, kunde bli avdragna vid taxeringen. Att avskaffa denna avdragsrätt torde emellertid vara helt uteslutet. I de fall, då kostnader för representation vore nödvändiga vid fullgörande av tjänst eller vid idkande av rörelse, borde avdrag härför givetvis vara medgivet. Det vore dock angeläget, att obehöriga avdrag i detta hänseende i möjligaste mån förhindrades. Såvitt utskottet kunde finna, torde detta icke kunna ske på annat sätt än att taxeringsmyndigheterna noggrant granskade vid taxeringen gjorda avdrag av detta slag. Taxeringsmyndigheterna torde även ha sin uppmärksamhet riktad på sådana avdrag, och myndigheternas

praxis vore vid tillämpningen mycket restriktiv. Enligt vad för utskottet upplysts eftersträvades jämväl inom näringslivets organisationer att uppnå en begränsning av representationens omfattning. På grund av nu anförda omständigheter fann utskottet ej skäl att tillstyrka bifall till motionen i denna del. Riksdagen anslöt sig till utskottets uppfattning.

I den vid 1951 års riksdag väckta motionen I:43 av herrar Anderberg och Gustaf Karlsson hemställdes, att riksdagen måtte besluta sådan ändring av kommunalskattelagen, att vid avdrag för kostnader för representation utgifter för spritdrycker, tobak o. dyl. ej må medräknas. Det framhölls i motionen bl. a., att fall otvivelaktigt kunde förekomma, då utgifter för representation vore motiverade och avdrag borde medges vid inkomstbeskattningen, men det torde å andra sidan ej heller kunna förnekas, att den s. k. representationen i många fall vore helt överflödigt och på intet sätt nödvändig för inkomstens förvärvande. Givetvis ankomme det på beskattningsmyndigheterna att därvidlag granska de begärda avdragen och söka hålla dem vid skäliga belopp, men denna uppgift måste enligt sakens natur vara ytterligt svårbemästrad. Om, såsom ofta torde ske, den skattskyldige sökte styrka sina uppgifters riktighet genom företeende av restaurangnotor e. dyl., funnes dock ingen garanti för att just dessa utgifter varit nödvändig representation, eller ens att notorna

avsåge personer, för vilka representationen ansetts erforderlig. Då representation utövats i hemmet, bleve avvägningen än svårare. Avdragen för representationskostnader uppginge mången gång till betydande belopp, och ofta torde den utövade representationen i större eller mindre omfattning inrymma även utgifter för spritdrycker och tobak. Det syntes motionärerna emellertid med mycket starka skäl kunna ifrågasättas, om stat och kommun i form av minskade skatteintäkter skulle bekosta dylika utgifter. Den del av representationskostnaden, som avsåge spritdrycker, tobak o. dyl., borde därför frånräknas, innan avdrag medgåves. Bevillningsutskottet (betänkande nr 5) anslöt sig till de synpunkter som 1948 års bevillningsutskott framfört i frågan. Att på sätt motionärerna föreslagit i kommunalskattelagen införa bestämmelser om att vissa utgifter i samband med representation icke skulle vara avdragsgilla, ansåge utskottet icke böra ifrågakomma. Det avgörande i detta hänseende måste vara, huruvida utgiften utgjort en nödvändig omkostnad för intäktens förvärvande eller ej. Den stora återhållsamhet, som i praxis visades vid medgivande av avdrag för representationskostnader, torde så långt möjligt utgöra erforderlig garanti för att kostnader, som i själva verket vore att anse såsom personliga levnadskostnader, icke bleve avdragna vid taxeringen. Utskottet avstyrkte sålunda det i motionen framställda yrkandet. I enlighet med bevillningsutskottets hemställan lämnade riksdagen motionen utan åtgärd.

Yrkande om upphävande av rätten till avdrag för representationskostnader framställdes även vid 1953 års riksdag i de likalydande motionerna I:272 av herr Anderberg m. fl. samt II:372 av herrar Ekdahl och Jönsson i Gälds Köpinge. Det syntes motionärerna med

mycket starka skäl kunna ifrågasättas, om stat och kommun i form av minskade skatteintäkter skulle bekosta dylika utgifter. I anledning av motionerna erinrade bevillningsutskottet i betänkande nr 16 om att frågan om avdrag för representationskostnader behandlats vid 1948 och 1951 års riksdagar. Utskottet ansåg, att vad av riksdagen då uttalats i denna fråga alltjämt ägde giltighet. Det torde icke kunna bortses från att i vissa fall utövandet av representation kunde vara nödvändigt för intäktens förvärvande och att det i dessa fall — med hänsyn till den nuvarande utformningen av avdragsrätten för omkostnader över huvud taget — skulle vara obilligt om icke avdrag finge åtnjutas för representationskostnaderna. Utskottet ville emellertid understryka, att frågan huruvida kostnaderna varit nödvändiga för intäktens förvärvande måste vara en bedömningsfråga i det enskilda fallet samt att, såsom 1951 års bevillningsutskott uttalade, stor återhållsamhet visats i praxis vid medgivande av avdrag i förevarande hänseende. Slutligen erinrade utskottet om att det ifrågavarande spörsmålet kunde förväntas komma under bedömande vid 1950 års skattelagssakkunnigas översyn av kommunalskattelagen. Enligt vad utskottet inhämtat var de sakkunniga för närvarande sysselsatta med frågan om löntagarnas beskattning. Därvid torde i varje fall frågan om avdrag för representationskostnader i förvärvskällan inkomst av tjänst bli beaktad. Under åberopande av vad sålunda anförts avstyrkte utskottet bifall till motionerna, vilket också blev riksdagens beslut.

Frågan om avdrag för representationskostnader berördes också i de vid 1959 års riksdag väckta motionerna I:83 av herr Öhman och II:114 av herr Johansson i Stockholm m. fl. om skärpta åtgärder mot skattefusk. Enligt motionärernas mening bedrevs en omfattan-



de skatteflykt genom att privata utgifter bokfördes såsom omkostnader i rörelse. Som exempel härpå nämnes att inköps- och årsomkostnader för privatbilar fördes som utgifter för firmabilar, att hushållsutgifter, barns studiekostnader och dyrbara utlandsresor avdroges via omkostnadskonto samt att luncher och middagar fördes som representationskostnad. På detta sätt och genom att utnyttja kryphål i skattelagstiftningen beredde sig vissa skattskyldiga opåkallade skatteförmåner. Motionärerna ansåg att en utredning bör företas i syfte att åstadkomma en skärpning av gällande skatte- och avdragsbestämmelser för bolag och enskilda företagare jämte effektiva kontrollåtgärder mot skattefusk. Bevillningsutskottet framhöll i betänkande nr 31 bl. a., att då det gällde att komma till rätta med de företeelser, som sålunda beskrivits i motionerna och som innebar att intäkter och utgifter inte redovisades på riktigt sätt, man i första hand torde få lita till en skärpt kontroll. Vid en kontinuerlig granskning av mindre nogräknade rörelseidkares räkenskaper, vilken förutsatts kunna ske då 1956 års taxeringsorganisation utbyggts helt, torde emellertid angivna förfaranden lättare kunna upptäckas. Enligt utskottets mening borde man avvakta de närmare erfarenheterna hur 1956 års taxeringsorganisation, sedan den blivit fullt utbyggd, komme att fungera och åtgärder av den art motionärerna förordat inte tillgripas dessförinnan.

Vidare yrkades vid 1960 års riksdag i motionen II:367 av herr Jönsson m. fl. att riksdagen måtte hos Kungl. Maj:t anhålla att frågan om avdragsrätt för s. k. representationskostnader måtte snabbt utredas. I motionen framhölls att även om taxerings- och prövningsnämnder försökte att i görligaste mån bedöma yrkade avdrag för utgifter av denna karaktär restriktivt visade erfa-

renheten att det var en olösbar uppgift att helt komma till rätta med missbruk. Man kunde enligt motionärernas mening ställa frågan i vilken utsträckning dessa utgifter taxeringsmässigt kunde och borde skäras ner och dels hur mycket arbete som rimligen borde nedläggas på erforderlig kontroll. Motionärerna ifrågasatte också om utgifter av denna art verkligen vore att anse som nödvändiga kostnader för inkomstens förvärvande. Med hänsyn till de stora belopp det gällde syntes önskvärt att en närmare undersökning verkställdes rörande möjligheten att antingen helt bortta eller i vart fall på ett eller annat sätt väsentligt begränsa dessa avdrag. Bevillningsutskottet underströk i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 45 att vissa av nu gällande beskattningsregler av de skattskyldiga utnyttjades på ett sådant sätt att skatteflykt den vägen komme till stånd. Särskilt gällde detta vissa regler om rätt till avdrag. Sålunda yrkades emellanåt avdrag för kostnader, ehuru den verkliga karaktären av en utgift vore en annan än som avsåges med avdragsregeln eller ehuru någon utgift över huvud taget inte förekommit. Arbetet med att kontrollera riktigheten av yrkade avdrag bleve därför ofta synnerligen tidsödande. Icke så sällan saknades faktiska möjligheter att i efterhand verkställa kontroll av utgiftens art. Med de olika avdragsreglerna åsyftades att ta hänsyn till skatteförmågan i det enskilda fallet. I den mån en avdragsbestämmelse utnyttjas på ett sådant sätt att den komme att gå utöver detta syfte och i praktiken ledde till att beskattningen bleve orättvis och olikformig kunde övervägas om en sådan bestämmelse inte borde ges en annan utformning. Spörsmålet hade bl. a. upptagits i motionen II:367, vari yrkats att frågan om avdragsrätt för representationskostnader måtte snabbt utredas. Utskottet de-



## BILAGA 3

Bilaga nr ..... till ..... allmänna självdeklaration år .....  
(den skattskyldiges namn)

*Utredning om avdrag för representationskostnader o. dyl.*

Datum	Kostnad	Representa- tionens art	Inbjudna gäster eller motsvarande uppgift	Anledning till repre- sentationen



## NORDISK UDREDNINGSSERIE (NU) 1962

1. Helsetjeneste for søfarende.
2. Nordiskt samarbete inom radio och television.
3. Vattenkraften i Torne och Kalix älvar.
4. Nordisk bogmarked.

# STATENS

## OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1962

### Systematisk förteckning

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen)

#### Justitiedepartementet

Atomansvarighet II. [14]  
Utländssvenskars deltagande i allmänna val. [19]  
Nedre justitierevisionens arbetsorganisation. [20]  
Expropriation för sanering av historiskt eller kulturhistoriskt värdefull bebyggelse. [24]  
Radions juridiska ansvar. [27]

#### Utrikesdepartementet

Aspekter på utvecklingsbiståndet. [12]

#### Försvarsdepartementet

Totalförsvarets personalfrågor. [3]  
Försvarets tandvård. [23]  
Arbetstidsreglering för militär personal och civilmilitär. [30]

#### Socialdepartementet

Skogstillgångarna i Jämtlands län. [1]  
Arbetstidsförkortningens omfattning och utläggning. [17]

#### Kommunikationsdepartementet

Statsbidrag till enskild väghållning, m. m. [6]  
Avgiftsbelagda trafikaneläggningar. [26]  
Säkerhetsinspektion av motorfordon och släpvagnar. [29]  
Svensk trafikpolitik III. [35]  
Byggnadsstyrelsens arbetsuppgifter och personalorganisation. [37]

#### Finansdepartementet

Finansplan för budgetåret 1962/63 samt Preliminär nationalbudget för år 1962. [8]  
Städernas särskilda rättigheter och skyldigheter i förhållande till staten. [9]  
1959 års långtidsutredning. 1. Svensk ekonomi 1960—1965. [10] 2. Svensk ekonomi 1960—1965. Bilagor 1—5. [11]

Skärpta regler för rusdrycksinköp. [13]  
Automatisk databehandling inom folkbokförings- och uppbördsväsendet. Del II. [18]  
Reviderad nationalbudget för år 1962. [25]  
Stadshypoteks- och bostadskreditinstitutionerna. [31]  
Automatisk databehandling. [32]  
Mål och medel i stabiliseringspolitiken — Remissyttrandet. [41]  
Avdrag för representationskostnader, m. m. [42]

#### Ecklesiastikdepartementet

Vidgad vuxenutbildning på gymnasieområdet. [5]  
Korrespondensundervisningen inom skolväsendet. [16]  
Skolväsendets centrala ledning. [28]  
Försvarsmedicinsk forskning i totalförsvaret. [34]

#### Jordbruksdepartementet

Yrkesutbildningen på trädgårdsområdet. [2]  
Veterinärmedicinsk forskning och undervisning. [33]  
Naturen och samhället. [36]

#### Handelsdepartementet

Den allmänna näringslagstiftningen. [15]  
Beredskapslagring av olja 1963—1969. [40]

#### Inrikesdepartementet

Arbetsuppgifter och utbildning för viss sjukvårdspersonal. [4]  
Kommunalrättskommittén. 2. Kommunal beredskap. [7]  
3. Kommunalt stöd åt studerande från utvecklingsländerna. [21]  
Samhällsfarlig asocialitet. [22]  
Utbildning av sjukvårdsadministratörer. [38]

#### Civildepartementet

Ortsprisindex. [39]