Nödvändig kostnad?

Ett diskussionsinlägg av jur. lic., pol. mag. Leif Mutén

Stadsfiskal Glas' uttalande om representationskostnader (SN 1959 sid. 114 ff.) rymmer åtskilligt av sanning. Det är — både i vårt och andra länder — ett bekymmer för taxeringsmyndigheter och skattelagstiftare att komma till rätta med det skatteläckage, som uppstår, när A representerar gentemot B och B bjuder A tillbaka, båda med avdrag för kostnaden men utan skatteplikt för åtnjuten förmån.

För dem, som i idogt försäljningsarbete ådragit sig magsår och revyleda, måste det å andra sidan vara föga hugnesamt att läsa i SN, att deras osparda möda varit onödig. I själva verket finns det en flytande gräns mellan kollegial representation affärsmän emellan, bedriven från gemensam trevnadssynpunkt, och det slags pliktskyldiga kundrepresentation, för vilken våra storföretag ofta lär ha särskilda tjänstemän anställda — män, som efter några år av sprattelvatten och bensprattel sägs vara lyckliga att få övergå till torra skorpor och Ramlösa på en fridfullare avdelning.[1]

Skattemässigt kan man försöka fixera gränsen t. ex. genom att tillåta avdrag endast för representation mot utlänningar. Det vore realistiskt, om lämpliga utlänningar inte vore så lätt tillgängliga för säkrande av avdragsrätt (av motsvarande skäl lär svenskar vara populära gäster vid norska restaurangbord). Det kunde också i princip vara möjligt att schablonmässigt få bort en del av den mest privata representationen genom att vägra avdrag för representation i hemmet. Men dels vore metoden för grov, särskilt med hänsyn till att restaurangtrötta gräster ofta uppskattar hemrepresentation, så att denna i särskild grad är goodwillskapan-

[1] Se härom särskilt Lindquist, SN 1954 sid. 145 ff.

---

lagligt på det sätt ändra HovR:ns dom att S. jämlikt 1 § skattestrafflagen och 3 kap. 4 § SL för medhjälp till falskdeklaration dömes till 34 särskilda bötesstraff, ettvart å lika stort belopp som det straff vartill RR:n i sin dom för varje motsvarande fall dömt den som begått falskdeklarationsbrottet. De S. sålunda ådömda bötesstraffen utgör tillhopa 14.300 kr.

En förutsättning för dom i flertalet av de här refererade målen var att den oaktsamhet, som visats, kunde betraktas som grov. Så ansågs alltså vara fallet om deklaranten underlåter att över huvud granska uppgifterna i den av honom undertecknade deklarationen, som ingives, samt när de icke uppgivna inkomstbeloppen är betydande i förhållande till de verkliga intäkterna av viss inkomstkälla. Särskilt det förhållandet att dylik disproportion kan konstituera brott mot skattestrafflagen blir ofta aktuellt vid taxeringsarbetet. Det sist refererade målet ger en skrämmande bild av vad arbetsgivare riskerar genom försummelse av sin uppgiftsskyldighet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:55:24

de, dels skulle effekten skattemässigt knappast bli gynnsam, om regeln resulterade i ökad uteätning.

Längre kunde man kanske komma med någon form av schablonavdrag, räknat t. ex. i procent på omsättningen eller med klumpbelopp för vissa befattningshavare efter statligt mönster. Men representationsbehovet växlar så starkt mellan olika branscher och yrken, orter och marknadsförhållanden, att inte heller denna väg förefaller gångbar. I praktiken lär en individuell prövning i en eller annan form av representationsutgifters nödighet och skälighet förbli ofrånkomlig.

Nödighetskriteriet ej generellt

En bestämd gensaga måste emellertid riktas mot resonemanget på sid. 116 angående taxeringsmyndigheters och skattedomstolars rätt att pröva ifrågakomna utgifters "erforderlighet, såväl överhuvudtaget som till storleken". Uppfattningen att en kostnad måste vara nödvändig för att vara avdragsgill är vanlig men därför inte korrekt.

I själva verket saknas stöd i lagtexten för en sådan generell begränsning av avdragsrätten. Det omkostnadsbegrepp, som vår skattelagstiftning rör sig med, är främst ändamålsbestämt, d. v. s. inriktat på att utgift skall ha skett "för intäkternas förvärvande och bibehållande". Därigenom bortfaller avdragsrätt för sådana utgifter, som bokföres i en förvärvskälla men i själva verket åsyftar andra ändamål än förvärvskällan. Som exempel kan nämnas anslag till annan vetenskaplig forskning än målforskning med direkt nytta för rörelsen, anslag till föreningsverksamhet avseende andra grupper än sådana, beträffande vilka viss personalvård motsvarar kostnad för rörelsen, etc.

Men däremot bortfaller inte onödiga kostnader generellt. Ingen taxeringsmyndighet får pröva, huruvida lantbrukare Andersson hade kunnat nöja sig med en svagare och mindre elegant traktor, även om alla vet, att han skaffade sig nya bara för att bräcka grannen Pettersson. Ingen TN har rätt att vägra rörelseidkare avdrag för kontorshyra i ett citypalats med det skäl, att affärerna kunde skötas i en gårdslägenhet på Söder — inte ens om man vet, att lokalen valts enkom för att verkställande direktören ville ha tio meter från dörren till skrivbordet. Ingen vägrar en lärare avdrag för vikariatsersättning, även om tjänstledigheten avsett en Monte Carlo-resa. Lekmannainflytandet i taxeringsnämnderna i all ära, men inte är det realistiskt att tänka sig nämnderna sysselsatta med en efterklok prövning av hur våra näringar sköts, på grundval av ett generellt nödighetskriterium.

I svensk skatterätt gäller fastmer som grundprincip regeln att ingen beskattas för den inkomst han *kunde ha haft,* utan endast för den *han verkligen haft.*

Legala nödighetskriterier

Betyder då detta, att nödighetskriteriet inte alls skulle ha någon plats i vår skattelagstiftning? Svaret på den frågan är — och det räddar Glas' behandling av det konkreta problemet — att vi *för bestämda fall* har en inskränkning av rätten till naturliga avdrag på grundval av nödvändigheten.

Det viktigaste av dessa sammanhänger med det i 20 § KL uttryckta förbudet mot avdrag för levnadskostnader. Om en kostnad, som i och för sig skulle kunna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:55:24

betecknas som avseende intäkternas förvärvande och bibehållande, samtidigt bär prägeln av levnadskostnad, har taxeringsmyndigheten möjlighet att såsom icke avdragsgill levnadskostnad betrakta den del av kostnaden, som inte varit nödvändig för intäktsförvärvet.

Bilavdrag är ett exempel. Om lantbrukare Andersson vill väcka Petterssons avund med en flottare bil i stället för med en dyrare traktor, ställer sig skrytet skattemässigt kostsammare, eftersom personbilskostnaden till sin onödiga del är en typisk levnadskostnad. För jordbrukare är bilreglerna särskilt hårda, speciellt därför, att driften som regel inte kräver några dyrbarare don, snarare tvärtom — lyxbilar kommer dåligt fram på skogsvägar och är illa ägnade för gristransport. Samtidigt föreligger det ett så uppenbart behov av bil för privata syften, att en lantbrukare till skillnad från t. ex. en handelsresande svårligen kan övertyga TN, att hans privata nyttjande av bilen och rådighet över den varit av obetydligt värde för honom, och att han inte skulle haft bil, om inte driften krävt det.

I samband med 20 §:ens förbud mot avdrag för levnadskostnader får man även se de uttryckliga stadgandena om att endast fördyrade levnadskostnader får dras av vid resor i tjänst, varför samma regel gäller också för rörelse.

Likartat med detta förbud är den ur aktiebolags och ekonomiska föreningars skattskyldighet härledda regeln, att avdrag icke medges för vad som reellt är vinstdisposition (förtäckt utdelning). Höga arvoden och räntor till delägare är, om de är onödiga, att anse som sådan vinstdisposition.

Ett uttryckligt nödighetskriterium gäller kostnad för jordbrukets nödiga bostadsbyggnader (22 § 1 mom. 1 st.).[2] Beträffande prydnads- och husbehovsträdgård har man å andra sidan gått en annan väg för att undgå den intrikata avgränsningen av levnadskostnad i dessa sammanhang, i det att jämlikt 24 § 1 mom. sista stycket och 25 § 2 mom., se 2 p. anv. t. 24 §, sådan plantering eller trädgårdsland, som är att anse som tillbehör till bostadslägenhet och användes företrädesvis för ägarens personliga trevnad, skattemässigt endast beaktas på sådant sätt, att nettoförmånen räknas in i bostadsvärdet utan särskilt kostnadsavdrag. Intäkt av mera omfattande odling för avyttring eller husbehov redovisas å andra sidan för sig men med sådan begränsning av kostnadsavdragen, att underskott inte får dras av (till skillnad från vad som gäller för lyxjordbruk, där taxeringsmyndigheten ju måste medge det underskottsavdrag, som kvarstår sedan naturaförmånerna värderats rätt och avdagsposterna rensats från alla levnadskostnader).

Längst går skattelagstiftningens krav på kostnads nödighet i 33 §, avseende tjänst. Endast "kostnad för facklitteratur, instrument o. d., som varit *nödigt* för tjänstens fullgörande" får, liksom enligt regeln för fria yrkesutövare (29 § 1 mom.), dras av, vilket uttryck väl främst kanske föranletts av att facklitteraturkostnader reellt många gånger kan vara svåra att skilja från levnadskostnader. I praxis har nödvändighetskravet i regel tolkats tämligen liberalt på denna

[2] B. Wennergren har påvisat, att även gränsdragningen mellan reparation och ombyggnad stundom kan få karaktären av en nödighetsprövning; endast kostnaden för ersättande av utbrända kakelugnar får t. ex. avdras vid installation av ny centralvärmeanläggning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:55:24

punkt, varför regeln närmast fått karaktär av en erinran om det generella förbudet mot avdrag för levnadskostnad. Det vore en alltför orimlig tolkning av lagrummet, om taxeringsmyndigheten skulle utgå från vilken litteraturanskaffning, som exempelvis en lärare eller jurist inte kunde underlåta utan att det vore tjänstefel. Man går efter en allmännare norm, nämligen vad som "skäligen ålegat" vederbörande, vilken i praktiken ger ungefär samma resultat som redan levnadskostnadsregeln skulle givit.

Fördyrade levnadskostnader för den som bor och arbetar på skilda orter är avdragsgilla jämlikt 3 p. anv. t. 33 §, när det icke "skäligen kan ifrågasättas", att den skattskyldige skulle flytta. Även detta är en nödighetsregel. En sådan finns däremot inte beträffande resekostnader, 4 p. anv. t. 33 §, såvitt angår den principiella rätten till avdrag. Lagrummet rymmer i stället en annan nödighetsregel, nämligen att kostnaden skall vara "skälig", och att avståndet skall ha varit sådant, att den skattskyldige "behövt anlita" särskilt fortskaffningsmedel.

Kostnaden för resor i tjänsten till skillnad från sådana till och från arbetet är avdragsgill utan begränsning till nödigt eller skäligt belopp. Men beträffande avdrag för fördyrade levnadskostnader kommer levnadskostnadsprincipen in och sätter en gräns. Likaså när en resa, vare sig den företas i tjänst eller rörelse, huvudsakligen har karaktären av nöjes- eller rekreationsresa.

Tillfällig förvärvsverksamhet och kapital är två inkomstslag, som inte inrymmer någon form av nödighetsregel. Likväl vägras avdrag för realisationsförlust (mot däremot svarande realisationsvinst) vid avyttring av t. ex. privat personbil, därför att värdefallet såsom föranlett av bilens användning är att anse som privat levnadskostnad. Om däremot en aktieägare köpt i en tillfällig hausse och säljer med förlust, kan ingen skattemyndighet öka hans grämelse med att tala om, att hans förlust var onödig, då den kunnat förebyggas med någon väntan! Beträffande gäldränta är för fysiska personer i princip all sådan avdragsgill, även den onödigaste, eftersom här inte ens levnadskostnadsprincipen slår igenom. Juridiska personer kan däremot, som nämnts, på denna punkt komma i konflikt med regeln om vinstdisposition. Ett undantag från huvudregeln är barnreversränta, som enligt RR:s praxis utgör ett led i gåvotransaktionen och endast får avdras enligt reglerna för periodiskt understöd. Benefik lär även sådan ränta vara, som utgår utöver minimiräntan på ett skuldebrev, vars ränta föreskrivits kunna växla efter låntagarens gottfinnande.

Det finns således åtskilliga fall, där en nödighetsprövning är laglig — tillräckligt många att föranleda tron, att den generellt vore föreskriven. I det fall, som Glas berör, kan principen utan tvivel få vid tillämpning, nämligen beträffande alla dem, som från egen inkomst av rörelse eller tjänst gör avdrag för representationskostnader av levnadskostnads karaktär.

När utgifterna för representation i stället bestrides av bolag, är den lagliga grunden för restriktivitet i stället kravet på att det skall vara fråga om omkostnad "för rörelsen". Detta krav, liksom förbudet mot avdrag för vinstdisposition, ger hemul för vägrande av avdrag för onödig representation mot aktieägare, fö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:55:24

retagsledning och dessas personliga umgänge.[3]

I och för sig kan man också tänka sig, att möjligheten att utöva representation för bolags räkning skulle konstituera en löneförmån för en anställd. I så fall skulle visserligen bolaget få avdrag men den anställde skatta för förmånen. Redan gängse regler för naturaförmåners beskattning, som beträffande oförytterlig förmån innefattar krav på att det kan hållas för visst, att den anställde eljest skulle förskaffat sig förmånen, gör beskattningen av en sådan representationsförmån praktiskt mindre givande, särskilt där dispositionsrätten över kontot icke tillkommit den anställde själv. Vad man skulle kunna komma åt vore — som Glas också nämner — själva måltidernas värde. Men även det blir praktiskt svårt, eftersom någon egentlig levnadskostnadsbesparing torde uppstå endast när frånvaron från motsvarande måltid i hemmet är så regelbunden och planmässig, att den påverkar hushållsinköpen, och inbesparad levnadskostnad sällan uppgår till några avsevärda belopp. Det är symptomatiskt, att RR i RÅ 1957 not 753 undanröjt en av underinstanserna påförd sådan taxering för 500 kr, avseende förmån av representationsutövning för verkställande direktör i familjebolag.

Slutligen kan det betonas, att även kostnader för vad som kan betraktas som gåvor kan vara avdragsgilla, när utgivandet sker som ett led i rörelse och utgör en kostnad för denna. Detta påverkas inte av mottagarens förhållanden. Klart illustreras detta av RÅ 1956 not 1134 och 1137, där Sv. Dagbladet tillerkändes avdrag som reklamkostnad för ett litteraturpris, vilket i mottagarens hand blev skattefritt. Man kan även jämföra det färska utslag (RÅ 1958 not 1403), som medgav ett varv avdrag för sjösättningssmycken.[4] Det är alltså ingalunda så, att man enligt gällande rätt genom något slags allmän reciprocitetsregel skulle kunna komma åt det skatteläckage, representationen innebär.

Sannolikt är det en framkomligare väg att lita till näringslivets självsanering, som efter vad det vill synas redan röjt undan en hel del av okynnesrepresentationen. Exempelvis lär försäkringsombud enligt avtal avstå från all representation, varför taxeringsnämnderna blankt kan vägra varje avdrag för den genom detta avtal onödiga representationen. När det gamla handelsresandelivet — för att ta ett annat exempel — mera allmänt rationaliserats ner till en kaffekopp på uppackningsrummet, kan skattemyndigheterna med utsikt till framgång attackera de tappra få, som sitter kvar vid groggbänken. Men mera långtgående initiativ från myndigheternas sida för reform av representationsvanorna i nödighetsprövningens tecken finns det nog skäl att ställa sig skeptisk mot. Det skulle alltför lätt urarta till ett irriterande ställningskrig, som skulle ge många skatteprocesser och ganska litet skattepengar.

[3] RR har i ett fall, refererat i SN 1959 sid. 120, beträffande personalfester dragit en gräns mellan avdragsgilla kaffekalas och icke avdragsgilla spritfester. Alltför vidsträckta slutsatser får man inte dra av detta fall, även om det lär komma att refereras i RÅ (1958 ref. 57). En praktisk innebörd får det kanske närmast i sådana fall, där festandet är av mera personlig karaktär. Man kanske kan dra en viss parallell till den praxis, som i regel lämnar naturagåvor till anställda utan avdrag och motsvarande skatteplikt, medan personalvårdskostnaden i allmänhet får dras av. Slutligen skall man inte bortse från att utslaget ger arbetsgivarna ett många gånger välkommet argument mot anställdas krav på alltför yppigt personalfestande.

[4] Jfr Lindquist, SN 1954 sid. 147

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:55:24