De nya reglerna om avdragsrätt vid beskattning för representationskostnader

Av kammarrättsassessorn Gösta Ekman

Den inte minst i denna tidskrift uppmärksammade frågan om representationskostnadernas behandling vid beskattningen har aktualiserats inför årets riksdag genom *förslag* till lagstiftning i proposition nr 96. *Propositionen* har — med viss, av bevillningsutskottet (Bev U) tillstyrkt jämkning (betänkande nr 40) — numera antagits av riksdagen. Till grund för lagstiftningen ligger skattelagssakkunnigas betänkande i ämnet, SOU 1962:42.

Skattelagssakkunnigas utredning tillsammans med remissyttrandena däröver får anses klart utvisa att svåra missförhållanden för närvarande råder i fråga om avdragsrätten för representationskostnader, och att dessa tenderar att bli alltmer omfattande. Man torde främst ha att räkna med två huvudtyper av missbruk. Den ena utgöres av avdrag för sådan representation, som vid ett skatterättsligt bedömande inte framstår såsom omkostnad i förvärvskälla, men som de skattskyldiga ändå betraktar som nödvändig representation. Hit hör exempelvis lyxbetonad representation gentemot affärsförbindelser eller *kostnader* för familjemedlemmars deltagande i *affärsresor*. Den andra och allvarligare formen av missbruk utgöres av sådana fall, där inte ens den skattskyldige själv i själ och hjärta anser att representation föreligger, utan där kostnader för personligt umgänge eller andra levnadskostnader avdrages med denna rubricering. Upptäckes förhållandet kan åtminstone i flagranta fall åtal för falskdeklaration väckas. Om däremot omständigheterna är sådana som först skisserades, kan rättelse vanligen endast ske i taxeringsväg. Möjligheterna att anställa åtal är däremot begränsade, eftersom det i avsaknad av klara bestämmelser alltid kan göras gällande att det är en omdömesfråga hur långt representationsutgifterna skall drivas.

Skattelagssakkunniga har i betänkandet genom delvis drastiska exempel från taxeringsarbetet illustrerat hur vissa skattskyldiga sökt utnyttja den nuvarande avdragsrätten. Bland de märkligare fallen må framhållas att under ett avdragsyrkande med 48.681 kr för förvaltningskostnader dolde sig utgifter för resor och representation med 24.864 kr, därav restaurangbesök, representation i hemmet och spritinköp för sammanlagt 16.000 kr. Vidare kan nämnas att i visst fall företetts restaurangnotor till stöd för yrkat avdrag för representation, utvisande att två personer förtärt 27 lättgroggar utöver vid den tiden stadgade 15 cl sprit per person.

Allmänt har ansetts att anledningen till de nuvarande missförhållandena är att kommunalskattelagen (KL) saknar klara bestämmelser, som närmare reglerar avdragsrätten, och att möjligheterna för taxeringsmyndigheterna till effektiv kon-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:20

troll är helt otillräckliga. Som bekant grundar sig den nuvarande avdragsrätten på den allmänna bestämmelsen i 20 § KL att avdrag medges för alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Vad beträffar kontrollmöjligheterna finns inget verksamt stadgande om att avdrag för representationskostnader skall redovisas öppet i deklarationerna. Visserligen föreskrives i 26 § taxeringsförordningen (TF) beträffande självdeklaration för vissa rörelseidkare och jordbrukare att uppgift skall lämnas om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom rese- och representationskostnader, i den mån sådant belopp inte upptagits på kontrolluppgifter för anställda. Det tilllägges emellertid att uppgiften skall lämnas först efter anmaning, om lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter. Såsom påpekats i propositionen får en dylik undantagsbestämmelse lätt till följd att uppgift inte lämnas, när kostnaderna är så stora att de sannolikt skulle föranlett förfrågan från taxeringsmyndigheterna.

Genom den nya lagstiftningen har tillskapats bestämmelser i KL, som i allmänna ordalag anger förutsättningarna för avdragsrätt. Dessa allmänna regler är avsedda att kompletteras med anvisningar av riksskattenämnden (RN). Vidare innebär lagstiftningen en ökad skyldighet för de skattskyldiga att utan anmaning lämna uppgift om sådana representationskostnader för vilka avdrag yrkas.

Det må påpekas att skattelagssakkunniga hade samma allmänna uppläggning av lagstiftningen som propositionen, men att de sakkunniga förordade en detaljmässig reglering av avdragsrätten genom bestämmelser i KL. Endast härigenom ansåg de sakkunniga att taxeringsmyndigheterna och de skattskyldiga skulle få erforderlig ledning för bedömning av avdragsrättens innebörd.

Vid remissbehandlingen riktades kraftiga invändningar mot de sakkunnigas förslag till detaljbestämmelser. Därvid framhölls — förutom att förslaget innebar att avdrag skulle komma att vägras för sådan representation, som från affärsmässiga synpunkter tedde sig naturlig och berättigad och således enligt allmänna skatteregler borde vara avdragsgill — att de sakkunnigas förslag inte var någon tillfredsställande lösning från praktisk synpunkt och att frågan över huvud taget inte kunde lösas med den metod de sakkunniga valt. Det ansågs således praktiskt ogörligt att uttömmande reglera avdragsrätten genom bestämmelser i KL. Inte minst näringslivets företrädare, av vilka flertalet instämde i behovet av lagstiftningsåtgärder, avvisade de sakkunnigas lösning och tillstyrkte i stället alternativet med en allmän bestämmelse i KL.

Det inträffade belyser ett lagstiftningsproblem som inte sällan uppkommer vid försök att förhindra skatteflyktsåtgärder. Vid några tillfällen har lagstiftaren i Sverige valt att på begränsade avsnitt av skattelagstiftningen införa allmänt hållna stadganden, då de förhållanden man velat träffa inte låtit sig infånga i en någorlunda enkel lagtext. Stundom riktas kritik mot dylika stadganden under påstående bl a att de inte är tillfredsställande ur rättssäkerhetssynpunkt. I förevarande lagstiftningsfråga hade utredningen valt den besvärligare vägen att föreslå detaljerade bestämmelser i lagen, men flertalet remissinstanser föredrog — på goda skäl — en allmän bestämmelse, låt vara kompletterad med anvisningar av RN.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:20

Ytterligare ett alternativ att komma till rätta med missförhållandena föreligger givetvis, nämligen det radikala att helt vägra avdrag för representationskostnader. Detta alternativ blev något berört av Bev U genom ett motionsyrkande om riksdagsskrivelse med begäran om förslag i angiven riktning. Utskottet anförde härom bl a (betänkande nr 40/1963 sid. 8):

Motionärerna åberopar såsom grund för ett fullständigt slopande av avdragsrätten för representationskostnader att dylika utgifter generellt skulle vara att anse som levnadskostnader. Utskottet kan inte finna ett sådant påstående berättigat. Även om den av skattelagssakkunniga gjorda utredningen och remissyttrandena däröver bestyrker att avdragsrätten på ett anmärkningsvärt sätt missbrukats kan det inte bortses från att representation under vissa förhållanden har sådan karaktär att den framstår såsom omkostnad i förvärvskällan. I dylika fall bör avdrag enligt utskottets mening alltjämt vara medgivet.

Det bör även uppmärksammas att uppgift för närvarande saknas om storleken av de årligen yrkade avdragen för representationskostnader och hur de fördelar sig på olika utgifter. På grund härav saknas för närvarande kännedom om hur ett helt slopande av avdragsrätten skulle träffa olika skattskyldiga.

Departementschefen kan sägas redan i direktiven till de sakkunniga i någon mån ha tagit ställning mot nu berörda alternativ. Bl a angavs den allmänna målsättningen för utredningen vara "att försöka komma tillrätta med missbruk utan att onödigtvis försvåra den verksamhet på området som från kommersiella och andra synpunkter framstår som motiverad".

Bestämmelserna i KL

Den allmänna bestämmelsen i KL, som intagits i punkt 1 av anvisningarna till 20 §, får ses som en utveckling såvitt gäller representationskostnader av paragrafens huvudstadgande att avdrag medges för alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. I det nu gjorda tillägget i anvisningarna stadgas till en början att utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnad i förvärvskälla endast om utgiften i fråga har omedelbart samband med den bedrivna verksamheten. Härefter anges vissa exempel på avdragsgilla kostnader, därvid först nämnes det fall att fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande. Så långt har lagtexten stått under inflytande av Palmgren, som i Självdeklaration (17 uppl. 1928 sid. 170) uttalade, att ett oeftergivligt villkor för att avdrag för representationskostnader skulle kunna medges från inkomst av rörelse var att utgiften stod i omedelbart samband med rörelsen och verkligen hade till syftemål inledande eller bevarande av affärsförbindelse.

Genom tillägg av orden "och liknande" efter "affärsförbindelser" har i lagtexten markerats att avdragsrätt kan föreligga även i sådana fall då representationen inte har samband med affärsförbindelser i egentlig mening. Sålunda har organisationernas representation inte ansetts kunna generellt ställas utanför avdragsrätt.

Exemplifieringen i lagtexten omfattar vidare utgifter för jubileum för företaget, vilket begrepp i detta sammanhang givetvis inte är begränsat till juridiska personer, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser. Likaså anges i lagtexten att representationsutgifter, som är att hänföra till personalvård, är avdragsgilla. I begreppet perso-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:20

nalvård ingår, enligt uttalande av departementschefen, bl a personalfester och informationsmöten för anställda, utan hänsyn till omfattningen av den verksamhet, som den skattskyldige bedriver, eller till om representationen vänder sig till en större eller mindre krets.

Bestämmelserna avser att markera att avdragsrätt inte i något fall föreligger för kostnader för sällskapsliv eller gästfrihet av personlig natur. Och det har i propositionen och utskottsbetänkandet understrukits att någon utökning av avdragsrätten i förhållande till nu gällande praxis inte är avsedd. I betänkandet skedde detta i anledning av motionsyrkanden om ett uttalande från utskottets sida att gåva av ekonomiskt begränsat värde, som lämnas i representationssyfte, skulle behandlas lika med annan representationskostnad. Motionärerna erinrade om att den nuvarande avdragsrätten för sådana gåvor var starkt begränsad och ansåg att en liberalare praxis var önskvärd. Utskottet erinrade emellertid om att den föreslagna lagtexten byggde på den allmänna regeln i 20 § KL om avdragsrätt för omkostander och att praxis vad gäller de ifrågavarande gåvorna redan funnit att dessa i allmänhet inte kan anses som avdragsgilla omkostnader. Då utskottet inte ansåg sig böra föreslå någon utvidgning av det skattemässiga omkostnadsbegreppet i förevarande hänseende i förhållande till vad nu gäller, avstyrktes uttalandet.

Vissa remissinstanser, bl a RN, förordade ett uttryckligt förbud mot avdrag för representation i former som vittnade om "överdådigt levnadssätt". Departementschefen ansåg detta önskemål vara tillgodosett genom ett stadgande — ursprungligen föreslaget redan av de sakkunniga — att avdragsrätten endast omfattar skälig kostnad. I lagtexten har särskilt tryckts på att bedömningen härvidlag skall avse det enskilda fallet.

Lagstiftningen innehåller ingen begränsning av avdragsrätten till vissa förvärvskällor. Det ligger i sakens natur att avdragsfrågan främst blir aktuell i rörelse. Anledning att generellt utesluta avdragsrätt för representation i andra förvärvskällor än rörelse och tjänst har inte ansetts föreligga, särskilt som under begreppet representation kan hänföras utgifter som närmar sig reklamkostnader o dyl. I den mån fråga om avdrag för representation uppkommer vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet eller annan fastighet, vilket endast undantagsvis torde vara fallet, bör således bedömningen följa de nyss angivna allmänna reglerna.

Skattelagssakkunnigas förslag att avdragsrätten för representation, utövad genom anställd, alltid skulle prövas i samband med arbetsgivarens taxering har inte genomförts. Departementschefen förklarade sig medveten om fördelarna med en sådan ordning men ansåg sig med hänsyn till de vid remissbehandlingen framkomna invändningarna av främst praktisk natur inte kunna tillstyrka förslaget. Beträffande avdragsrätten för representationskostnader i förvärvskällan tjänst har således i princip inte skett någon ändring i förhållande till vad nu gäller.

Utökad uppgiftsskyldighet enligt TF

Utan tvivel är en av de väsentligaste anledningarna till nuvarande missförhållanden att avdrag för representation i allmänhet inte redovisas öppet i deklarationerna och att kontrollen därför är otillräcklig. Att uppgiftsskyldigheten bör skärpas har därför rått nästan total enighet om.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:20

De nu vidtagna ändringarna i TF innebär att en generell skyldighet införes för alla skattskyldiga att, då avdrag för representation yrkas, lämna specificerad uppgift om avdragsbeloppet. Bestämmelsen härom har fått sin plats i en ny paragraf, benämnd 25 a §. Denna föreskriver till en början att uppgifterna skall lämnas på ett av RN fastställt formulär. Vidare stadgas att uppgifterna skall specificeras i sju huvudgrupper, vilka i förkortad form kan redovisas enligt följande.

1. Kostnader för mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter o dyl i samband med affärsförhandlingar och liknande.

2. Kostnader av nyssnämnda slag i samband med jubileum för företaget, invigning av anläggning för verksamheten, stapelavlöpning och jämförliga händelser.

3. Kostnader i form av underhåll, hyra, löner m m för representationslokaler.

4. Kostnader för representation gentemot anställda i samband med personalfester, informationsmöten o dyl och annan personalvård.

5. Kostnader för gåvor, som inte är att hänföra till reklam och som inte upptagits såsom löneförmån på kontrolluppgift.

6. Utgivna representationsersättningar och representationsbidrag, med angivande av hur mycket härav som upptagits på kontrolluppgift.

7. Övriga representationskostnader.

Beträffande punkterna 1. och 2. har förutsatts att den skattskyldige skall ange hur mycket av kostnaderna som belöper på representation i den skattskyldiges hem eller utövad hemma hos någon som är anställd hos den skattskyldige.

En på detta sätt specificerad uppgift om representationskostnaderna bör ge taxeringsmyndigheterna möjlighet att bedöma skäligheten i gjorda avdragsyrkanden. Anses därvid anledning föreligga till mera ingående granskning av yrkade avdrag, kan den skattskyldige enligt 31 § TF anmanas att inkomma med ytterligare utredning. Självfallet ankommer det på den skattskyldige att efter anmaning förete verifikationer till styrkande av avdragsyrkandena och att visa att fråga är om avdragsgilla kostnader.

Den i 25 a § TF inskrivna uppgiftsskyldigheten ersätter givetvis den tidigare, i 26 § samma förordning stadgade skyldigheten i detta hänseende. Såsom framgår av det föregående upptar emellertid 26 § även viss föreskrift rörande uppgift om resekostnader. Då det även beträffande dylika kostnader kan uppkomma fråga om gränsdragning mellan driftkostnader och icke avdragsgilla levnadskostnader, har ansetts nödvändigt bibehålla och utöka uppgiftsplikten beträffande resekostnader. I detta fallet avses främst att kontrollera att vad som betecknas som affärsresor inte i själva verket helt eller delvis har karaktär av semester- och rekreationsresor.

Den nya bestämmelsen i 26 § TF innebär obligatorisk uppgiftsskyldighet om resekostnader i rörelse och jordbruk, som redovisas bokföringsmässigt och avslutas med vinst- och förlustkonto, om inte vederbörande taxeringsintendent medger att uppgiften får lämnas först efter anmaning. Bestämmelsen torde även slå igenom för andra rörelser genom att RN i deklarationsformulären ålägger motsvarande uppgiftsskyldighet. Det har förutsatts att taxeringsintendentens medgivande skall vara begränsat till visst antal år och att det regelmässigt skall ges blott åt mycket stora företag, där betydande svårigheter föreligger att varje år lämna uppgifter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:20

I 26 § TF har även inlagts en skyldighet att lämna uppgift om reklamkostnader i sådana fall, då reklamen riktar sig till bestämda personer och har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde. Bestämmelsen är ett komplement till den i 25 a § TF under punkt 5 införda uppgiftsskyldigheten för gåvor, som är att anse som representationskostnader. Genom det gjorda tillägget i 26 § TF bör taxeringsmyndigheterna få möjlighet att kontrollera avdragsrätten för sådana, till särskilda personer överlämnade gåvor, som den skattskyldige betraktar mera som reklam.

Det bör anmärkas att någon ändring inte skett av bestämmelsen i 37 § TF beträffande skyldighet för aktiebolag, ekonomiska föreningar, rörelseidkare m fl att i kontrolluppgift meddela om förmåner och ersättningar till anställda upptagits som representationsersättning. Sådan uppgiftsskyldighet föreligger inte för ersättning motsvarande gjorda utlägg, som sammanlagt inte överstiger 500 kr.

Anvisningar av RN

Den nya lagstiftningen bygger såsom förut framhållits på att RN genom vägledande anvisningar förtydligar innebörden av bestämmelserna. Hur anvisningarna bör utformas har inte närmare angivits. Enligt propositionen bör det emellertid tillses att inte tillämpningen av anvisningarna ställer alltför stora krav på skattskyldiga och taxeringsmyndigheter. Det har vidare erinrats om att man med bestämmelserna åsyftar att förhindra missbruk och inte att vägra avdrag för kostnader som från kommersiella eller andra synpunkter framstår som klart motiverade.

Det ankommer vidare på RN att i mån av behov meddela anvisningar om de krav, som bör ställas på verifikationer och om den bevisning i övrigt som bör krävas för avdragsrätt. Nämnden har förutsatts skola utforma anvisningarna efter hörande av representanter för olika branscher inom näringslivet och för arbetsmarknadsorganisationerna.

I detta sammanhang må anmärkas ett detaljspörsmål beträffande vilket en anvisning av RN kan vara lämplig. Kostnaderna för representation, som utövas genom anställda, kan bokföras direkt som omkostnader i företagets räkenskaper, i vilket fall utgifterna inte behöver redovisas på kontrolluppgift för den anställde, eller också kan visst belopp utbetalas till den anställde att användas för representationsutgifter. I sistnämnda fall har den anställde att redovisa ersättningsbeloppet som intäkt av tjänst. Huruvida avdrag för kostnaderna kan medges, får liksom hittills i regel bedömas vid den anställdes taxering.

Inte sällan bestrides emellertid representationsutgifterna direkt av den anställde, vilken därefter av företaget får ersättning för sina utlägg. Antingen överlämnar han därvid de verifikationer, han erhållit i samband med representationens utövande, eller kvitterar han direkt själv den mottagna ersättningen. Då det i sådana fall kan vara tveksamt, i vilken utsträckning den anställdes ersättning skall upptas på kontrolluppgift för honom, synes vägledande anvisning vara önskvärd.

Ikraftträdande m m

Den vidgade uppgiftsskyldigheten torde förutsätta ändrad kostnadsredovisning hos ett stort antal företag. För att dessa företag skall få erforderlig tid att anpassa sig till den nya lagstiftningen har be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:20

stämts att de nya bestämmelserna i fråga om uppgiftsskyldigheten skall träda i kraft först vid 1965 års taxering. Bestämmelserna i KL gäller däremot redan från och med 1964 års taxering.

Det bör påpekas att den nu antagna lagstiftningen är provisorisk. BevU har understrukit att däri ligger att den bör omprövas efter någon tid. Vid denna tidpunkt tillgängliga erfarenheter av tillämpningen i praktiken kan ge vid handen att lagstiftningen i vissa hänseenden är för snäv, i andra åter fortfarande alltför generös. Genom den ökade uppgiftsplikten förutsättes material skola erhållas som kan bilda underlag för en mer definitiv lösning av frågan.

Påpekas må att inga reservationer finns fogade vid Bev.U:s betänkande i frågan. Några större politiska motsättningar rådde således inte om den slutligen funna lösningen.

Avslutningsvis bör anmärkas att skattelagssakkuniga i sitt betänkande även upptagit frågor rörande beskattningen av sådan verksamhet, som av de skattskyldiga betecknas som rörelse men som i verkligheten helt eller delvis är att hänföra till fritidssysselsätnting eller hobbyverksamhet, t ex hästsport, biodling, trädgårdsskötsel m m. Vidare framlades förslag rörande tillämpningen av schablonregeln för en- och tvåfamiljsfastigheter, då dylik fastighet anskaffas av företag för att användas av anställd eller intressent i företaget. Dessa förslag har tills vidare inte föranlett lagstiftning. Då förslagen ansetts ha samband med den större frågan om vad som i beskattningshänseende utgör förvärvskälla, har uttalats att de får upptas till nya överväganden då allmänna skatteberedningen avgivit sitt förslag.

Avdrag för värdeminskning å jordbrukets driftsbyggnader

Skattelagssakkunniga framlägger förslag till ändrade bestämmelser

Av taxeringsinspektören Erland Nilson

I mars 1963 avgav en särskild sektion inom skattelagssakkunniga en promemoria med förslag till ändrade bestämmelser om avdrag för värdeminskning å jordbrukets driftbyggnader. I det följande skall lämnas en sammanfattning av innehållet i promemorian.

Allmänna utgångspunkter

Efter en redogörelse för det faktiska läget beträffande jordbrukets byggnader, varav bl a framgår att byggnationen under det senaste årtiondet visat en avtagande tendens beträffande alla slag av jordbruksbyggnader, redogöres i promemorian för de förtjänster och brister som är förknippade med den i praktiken för närvarande helt dominerande metoden för avskrivning å jordbruksbyggnader, den s k schablonmetoden. Enligt denna metod bestämmes avskrivningsunderlaget för byggnader å jordbruksfastighet schablonmässigt till två tredjedelar av det under beskattningsåret gällande taxerade jordbruksvärdet, minskat med däri ingående skogsmarksvärde i den mån det överstiger 25.000 kronor, samt med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner (p. 2 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL).

Bland schablonmetodens förtjänster nämnes enkelheten i utformning och tillämpning samt dess nära anslutning till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:20