Om avdrag för representationskostnader[1]

Av assessorn Ulf Fredholm

Vid beräkning av inkomst från särskild förvärvskälla skall från intäkterna avräknas samtliga omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag medges emellertid inte för den skattskyldiges levnadskostnader. Inte ens sådana levnadskostnader, som direkt förorsakats av förvärvsverksamheten är avdragsgilla, t ex ökade kostnader för lunch då den skattskyldige måste intaga denna på restaurang, därför att han inte hinner åka hem.

Representationsavdragen avser ofta måltider och drycker — på restaurang eller i hemmet — förströelse, rekreation, umgänge, sällskapsliv, gåvor, uppvaktningar m m, d v s just sådana kostnader, som regelmässigt är att hänföra till levnadskostnader. Dessutom utgör det inslag av generositet, som karaktäriserar representationen ytterligare ett skäl att betrakta utgifterna härför mer som levnadskostnader än som omkostnader. Beträffande omkostnader gäller ju oftast, att vad som avdrages hos en skattskyldig såsom utbetalat till en annan, återkommer hos denne som skattepliktig intäkt.

Så är emellertid inte förhållandet med representationskostnaderna. Avdrag kan visserligen medges härför, men aldrig har det hänt att den bjudne har blivit beskattad för förmånen härav.

All representation går ut på att en företagare vill påverka personer i t ex ett annat företag i en för honom gynnsam riktning. Representationen kan alltså under vissa förhållanden vara av sådan karaktär, att den framstår som omkostnad i förvärvskälla. Kostnaderna för representationen kan dock hänföras till ett gränsområde mellan avdragsgilla omkostnader och icke avdragsgilla levnadskostnader.

De sakkunniga, som utredde frågan om avdrag för representationskostnader (skattelagssakkunniga), konstaterade att, i den mån avdragsrätt kunde anses befogad, uttryckliga bestämmelser härom borde meddelas. Vid remissbehandlingen vitsordades allmänt behovet av lagstiftning på området.

Fr o m 1964 års taxering infördes i anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen bestämmelser som innebär, att utgifter för representation är att hänföra till omkostnader endast om de har omedelbart samband med verksamheten. Så är förhållandet då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande, eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller utgifter för personalvård. Avdrag må inte åtnjutas med större belopp än som kan anses skäligt.

Med verkan fr o m 1965 års taxering har i taxeringsförordningen införts regler om att var och en som vid inkomstberäkningen tillgodoför sig avdrag för representationskostnader skall till sin självdeklaration foga uppgifter på hur kostnaderna fördelar sig. Kostnaderna skall specificeras på sju olika huvudgrupper. För att kunna lämna de begärda upp-

[1] Se även RNI 1964 nr 1:1. Nämnas må att professor Welinder i tidskriften Bokföraren Revisorn 1965 nr 1 kritiserat nyssnämnda RN-anvisning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:44

gifterna bör givetvis företagarna ha gjort motsvarande uppdelning i sin redovisning.

De nämnda bestämmelserna, som närmast avser att provisoriskt lösa frågan, utkom av trycket under juni månad 1963. För företag med brutet räkenskapsår kan svårigheter uppstå att nu i efterhand göra förenämnda uppdelning. Likaså kan det vara svårt för företagen att anpassa redovisningen till de anvisningar om avdrag för representation, som meddelats av riksskattenämnden. Emellertid är även dessa företag i princip skyldiga att vid 1965 års taxering lämna föreskriven specifikation. Man torde dock kunna förutsätta, att taxeringsmyndigheterna inte i sådana fall kommer att kräva en längre gående specifikation än vad som i varje enskilt fall rimligen kan begäras. Någon formell dispens kan däremot inte givas.

Representationen kan antingen rikta sig utåt mot den skattskyldiges affärsförbindelser eller inåt mot hans personal i form av personalfester o dyl. Fråga kan även vara om indirekta representationskostnader t ex i form av kostnader för en fastighet, som huvudsakligen användes för representationsändamål.

Representation gentemot kunder

Beträffande sådan representation uppställer kommunalskattelagen som förutsättning för avdragsrätt, att representationen skall ha ett omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser. Samband skall enligt riksskattenämndens anvisningar föreligga såväl med avseende på tiden för representationen och platsen som på den eller de personer mot vilka den riktar sig. Representationen skall alltså ingå som ett naturligt led vid affärsförhandlingar, vid deras inledande, under desamma eller såsom en avslutning. Begreppet affärsförhandling tolkas i detta sammanhang rätt vidsträckt. Om en företagare från Malmö i samband med besök på en mässa i Stockholm hälsar på sina kunder och bjuder dem på lunch, är kostnaden härför inte avdragsgill. Representationen har i detta fall inte haft samband med någon förhandling. Om han däremot besöker dem för att t ex diskutera en order har representationen samband med förhandling, och kostnaden är alltså avdragsgill.

Endast kostnaden för sådana personer, som har en mer direkt anknytning till förhandlingarna, är avdragsgill. Avdragsrätt föreligger därför inte för fruar, goda vänner eller anhöriga till de av förhandlingarna berörda personerna.

Vanligen utövas representationen på den ort, där förhandlingarna föres eller på närbelägen lämplig ort. Om en försäljare, som driver rörelse i Stockholm, besöker en kund i Örebro kan representationen utövas där. Om kunden i stället far till Stockholm kan givetvis representationen utövas där eller på någon ort i närheten t ex Saltsjöbaden. Om representationen av någon anledning förlägges till Åbo eller till båten mellan Stockholm och Åbo torde avdrag vägras. — Har förhandlingarna förts på en liten ort utan tillgång till lämplig restaurang, kan representationen utövas på en närbelägen större ort.

För sådan representation, som innebär en lyxbetonad livsföring, är avdrag inte medgiven. Avdrag medges till följd härav inte för representation i form av semesterresor, jaktutflykter, hållande av lustjakt etc.

För representatonsmåltider har riks-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:44

skattenämnden angivit vissa prisramar. Orsaken härtill är närmast den, att man skall fullfölja lagstiftarens intentioner om en begränsning av kostnaderna. I den mån kostnaden enligt tidigare nämnda regler är avdragsgill, bör enligt riksskattenämndens anvisningar avdrag medgivas för kostnad för lunch utom hemmet med högst 25 kr per person och för middag eller supé med högst 50 kr. I vissa speciella fall kan det möjligen tänkas, att avdrag kan medgivas med belopp överstigande 25 resp. 50 kr. Emellertid kommer högre avdrag inte att medgivas enbart av den anledningen, att kostnaden för restaurangbesök i Stockholm påstås överstiga kostnaden för restaurangbesök på andra platser i landet. Det är givetvis inte uteslutet, att både lunch och middag kan förekomma på en och samma dag. — Vad som avses med lunch resp. middag får avgöras med ledning av vanligt språkbruk. En sådan måltid, som förekommer under arbetsdagen, bör alltså betecknas som lunch och en som förekommer efter arbetsdagen som middag eller supé.

I detta sammanhang uppkommer frågan om avgift till rockvaktmästare och kabaréavgift skall ingå i de angivna prisramarna. Anvisningarna ger inte något svar på frågan. Enligt min mening skall de ingå. Man får nämligen se kostnaden för restaurangbesöket som en helhet. Däremot ligger kostnad för taxi från restaurangen utanför.

Vederbörlig prisram skall tillämpas med avseende på varje representationstillfälle. Det är således inte tillåtet att ”kvitta” en billig representation mot en som ligger över ramen vid ett annat tillfälle.

När representationen riktar sig mot en i utlandet bosatt person, som i egenskap av representant för ett stort utländskt företag besöker Sverige, bör de tidigare angivna prisramarna inte tillämpas. Vid sådana tillfällen bör avdrag medges även för andra personer än dem som är direkt berörda av förhandlingarna, t ex fruar. Det bör emellertid understrykas, att det inte är tillräckligt att vederbörande representant endast är bosatt utomlands. På motsvarande sätt bör man betrakta representation, utövad i utlandet av företrädare för svenska företag.

I detta sammanhang uppkommer frågan om vem som blir skattskyldig för den del av kostnaden för lunch eller middag, som ligger över 25 resp. 50 kronor. Det torde vara naturligt, att det bör vara företaget och inte den anställde. Orsakerna härtill är flera. För taxeringsmyndigheterna är det lämpligare att vid företagets taxering göra en samlad bedömning av dess representationskostnader än att granska större eller mindre avdragsyrkanden hos ett stort antal anställda personer. Ur den anställdes synpunkt ter det sig obilligt att inte få avdrag för den verkliga kostnaden. Man kan i detta sammanhang bara nämna det exemplet, att den anställde blir beordrad att överskrida prisramarna. Det är vidare principiellt oriktigt, att en persons — den anställdes — taxering blir beroende av vad en annan — företaget — yrkar vid sin taxering. Företagits redovisning bör alltså ordnas på ett sådant sätt, att det kan underlåta att uppgiva representationsersättningar på kontrolluppgift. Om företaget skaffar sig kontokort eller liknande, eller om restaurangen sänder räkningen direkt till företaget, bokföres kostnaden lämpligen på kassakonto och representationskonto. Uppgift på någon kontrolluppgift lämnas i så fall inte. På samma sätt bör man bedöma det fallet, att den anställde till före-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:44

tagets kassa överlämnar restaurangnotan och lyfter ett belopp motsvarande den på notan angivna summan. Restaurangnotan ingår i detta fall såsom originalverifikation i företagets bokföring. Företaget framstår utåt som betalare av räkningen. Företaget bör då också se till, att det inte förflyter alltför lång tid mellan dagen för räkningens utställande, alltså representationstillfället, och dagen för bokningen. Om däremot den anställde presenterar företaget en reseräkning, som bland andra poster även upptar representationskostnader, och lyfter mot denna reseräkning svarande belopp, skall hela beloppet redovisas på kontrolluppgiften under tillämpliga rubriker. I detta fall utgör reseräkningen originalverifikation. Restaurangnotorna endast styrker räkningens riktighet. — I de fall ersättning för representationskostnader uppges på kontrolluppgift måste hela den utgivna ersättningen anges; således även den del av ersättningen som motsvarar kostnader över 25 resp. 50 kr.

Jubileumskostnader m m

Representation förekommer även i samband med företags jubileum, invigning av anläggning och därmed jämförliga händelser.

För att jubileumskostnad skall anses avdragsgill bör fråga vara om mera betydande milstolpe i företagets verksamhet, såsom 25-, 50-, 75- eller 100-årsjubileum. Kostnader i form av bl a presenter till personalen vid ett företags 35-årsjubileum kan alltså inte anses avdragsgill. Jubileumsfestligheter riktar sig inte endast mot företagets kunder utan kan även ses som en form av personalvård och som ett led i företagets publicrelationverksamhet. Vid sådana tillfällen brukar inte bara företagets anställda deltaga utan även utomstående t ex fruar, representanter för myndigheter och press. Även kostnaden för dessa utomstående bör vara avdragsgill. Motsvarande synpunkter får anläggas på representation i samband med invigning av anläggning. Fråga skall dock vara om en anläggning som med hänsyn till företagets storlek och omfattning är mera betydande. Till representation av liknande karaktär hänföres demonstration av industrianläggning. Antag att ett byggnadsföretag har fabriker, spridda på olika platser i landet, och att varje fabrik tillverkar sina speciella betongelement. Företaget utför även montering i byggnader av dessa element. Företaget anordnar visning av någon av fabrikerna eller någon av de byggnader, vari företagets produkter ingår. I samband med denna visning utövas representation mot blivande kunder och mot sådana yrkesutövare som arkitekter, konsulterande ingenjörer och dylika, vilka alltså inte själva är köpare av företagets produkter men väl har ett starkt intresse av att känna till dessa. Kostnad för dylik representation är avdragsgill. Detsamma torde gälla om visningen avser en fabrik eller ett hus beläget i t ex Danmark, såvida någon motsvarighet till fabriken eller huset inte finns på närmare håll i Sverige. Även om de nämnda prisramarna kan tjäna som viss vägledning i dessa fall, kan någon närmare precisering inte göras av storleken av den avdragsgilla kostnaden. Det kan dock påpekas att i den mån fråga är om en mera lyxbetonad livsföring avdrag skall vägras för kostnaden.

Kostnader för personalfester m m

Till personalvård hör bl a personalfester såsom lucia-, jul- och nyårsfester. Hit hör också informationsmöten o dyl för anställda. Avdragsrätt föreligger för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:44

kostnaderna oavsett omfattningen av den skattskyldiges verksamhet. Representationen kan rikta sig mot en större eller mindre krets av företagets anställda. Om ett företag anordnar en studiekurs på kvällstid för sina tjänstemän och i samband därmed bjuder dem på middag bör kostnaden härför vara avdragsgill. Fråga får dock inte vara om sällskapsliv eller gästfrihet av personlig art. På grund härav blir avdragsrätten reducerad eller utesluten för mer påkostade firmafester För att vara avdragsgill bör kostnaden ligga inte obetydligt under de nämnda prisramarna. Praxis ställning tidigare var väl närmast den, att avdrag endast medgavs för enklare personalfester som t ex kaffefester. I ett nyligen avgjort mål har emellertid regeringsrätten medgivit avdrag för en firmafest med 35 kr av kostnaden per person. För påkostade firmafester t ex resa i buss till Stockholm med teater- och restaurangbesök där torde även i fortsättningen avdrag vägras.

Festerna bör inte heller vara oftare förekommande än normalt. — Kostnader för måltider i samband med styrelsesammanträde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma anses inte avdragsgill. Man vill nämligen inte medge avdrag för måltider, som företagets ägare bjuder sig själva på. — Nyligen har regeringsrätten medgivit en sparbank avdrag för måltid i samband med huvudmannasammanträde. Utgången torde få ses mot bakgrunden dels av att huvudmännen är representanter för sparbankens insättare och dels av att de inte har något ekonomiskt intresse i sparbanken. Däremot har ett kommunalt kaféaktiebolag vägrats avdrag för måltid i samband med bolagsstämma. — Dock torde avdrag komma att medgivas för en ren s k ”arbetslunch” i samband med t ex revision.

Reklamgåvor och gåvor till personal m m

Kostnad för gåvor är i regel inte avdragsgill. Undantag från denna regel utgör gåvor i form av reklam och, i viss utsträckning, i form av representation.

Med reklamgåvor avses sådana gåvor som överlämnas till ett större antal personer. Gåvorna, som i regel är av mindre värde, kan differentieras så att de personer, som är stora kunder till givaren, kan få en något dyrbarare gåva och de som är mindre kunder får en billigare. Gåvorna har antingen direkt anknytning till givarens produktion eller också utgöres de av sedvanliga presentartiklar såsom almanackor, pennknivar, plånböcker o s v. Kostnader för reklam, som riktar sig till bestämda personer och som har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde, skall enligt 26 § taxeringsförordningen uppgivas i självdeklarationen.

Representationsgåvorna har en annan karaktär än reklamgåvorna. Avsikten med dem är att bidraga till goda personliga förbindelser mellan givaren och mottagaren. För att gåvorna skall vara avdragsgilla krävs, att de har ett omedelbart samband med verksamheten, såsom en blomsteruppsats till en kund, som firar ett jubileum. Avdrag medgives emellertid inte för dyrbarare gåvor eller för gåvor, som kan anses hänförliga till en lyxbetonad livsföring. Sålunda rekommenderade riksskattenämnden, att avdrag inte vidare skulle medgivas för sjösättningssmycken. På denna speciella punkt har dock regeringsrätten, som medgivit avdrag, gått emot riksskattenämnden. — I ett nyligen avgjort mål har regeringsrätten däremot vägrat ett företag avdrag för bidrag till kostnaden för ett porträtt av en av företagets större kunder trots påstående från

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:44

företaget om gåvans värde ur reklam- och publicrelationsynpunkt.

Gåvor vid jul, nyår, personliga högtidsdagar och dylika tillfällen i form av t ex chokladkartonger, fruktkorgar och blommor får anses ha ett sådant inslag av personlig natur, att avdragsrätt för kostnaden är utesluten. Detsamma gäller kostnad för kransar vid kunds eller anställds begravning.

Kostnad för gåvor av sådana konsumtionsvaror som t ex rökt lax, sprit, klädespersedlar är inte i något fall avdragsgill, såvida gåvorna inte har samband med givarens verksamhet.

Sådana gåvor, som har karaktär av personalomkostnader, en klocka eller ett armband efter 25 års anställning, är fortfarande avdragsgilla. Presenter till personalen vid helger eller personliga högtidsdagar, t ex ett silverfat till en avdelningschefs 50-årsdag, anses däremot ha ett sådant inslag av personlig natur, som utesluter avdragsrätt. Inom parentes må nämnas, att gåva av kontanta medel till anställd, utgör för företaget avdragsgill kostnad; den blir ju beskattad såsom inkomst av tjänst hos den anställde.

Representation i hemmet

Vad därefter angår representation, som förläggs till den skattskyldiges hem, har hittills avdrag härför sällan medgivits. Orsaken torde i stort sett framgå av vad som inledningsvis anförts om representationskostnadernas karaktär av kostnader på gränsen till icke avdragsgilla levnadskostnader. Härtill kommer i många fall svårigheter med bevisning om kostnadernas storlek. I de fall avdrag enligt de tidigare nämnda reglerna kan medgivas, bör enligt riksskattenämndens anvisningar de nämnda prisramarna inte tillämpas. Avdrag bör medgivas med ett på grundval av företedd utredning skäligt belopp. Avdrag med högre belopp än prisramarna anger bör dock inte medgivas. Beträffande utredningen krävs, att den skattskyldige genom anteckningar och verifikationer kan specificera kostnaden för varje tillfälle, ange vilka som deltagit och vilka företag de representerar liksom sambandet mellan representationen och verksamheten. Om denna utredning presteras bör avdraget medgivas.

Krav på verifikation och specifikation

För att yrkat avdrag för representationkostnader skall kunna godkännas, måste den skattskyldige, vara beredd på att kunna verifiera sina kostnader. I de fall sedvanemässigt kvitto erhålles skall detta bevaras och i övrigt skall genom löpande förda anteckningar storleken av kostnaderna kunna göras sannolika. Genom anteckningar bör även representationens samband med verksamheten styrkas. Vidare bör på restaurangnotorna med varaktig skrift göras notering om dag och år för representationen samt om namn m m på de personer, mot vilka representationen riktas ävensom vilka företag de representerar.

Tidigare har nämnts, att var och en som vid inkomstberäkningen yrkar avdrag för representationskostnader enligt 25 a § taxeringsförordningen är skyldig att på visst sätt specificera kostnaden härför. För detta ändamål finns en särskild deklarationsblankett, formulär nr 13. Ett företag, som väl har haft kostnader för representation men som i deklarationen tillagt hela beloppet, behöver givetvis inte lämna någon specifikation. För den som yrkar avdrag är det en förutsättning för medgivande därav att specifikationen lämnas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:44