

Skattelagssakkunnigas betänkande rörande representationskostnaderna

av Erik Eklund

Den sektion av skattelagssakkunniga,¹ som enligt finansministerns direktiv sommaren 1960 haft till uppgift att utreda frågan om avdrag för representationskostnader, har nu lagt fram sitt betänkande i ämnet (S. O. U. 1962:42). Det är f. n. föremål för remissbehandling av olika myndigheter och organisationer, och tekniskt sett torde hinder ej möta att till 1963 års riksdag ta ställning till frågan.

Betänkandet inleds med en redogörelse för gällande rätt — i den mån denna kan fastställas. Innebörden av rådande praxis anges dels genom återgivande av den uppfattning om praxis, som kommit till uttryck i de allmänt begagnade skattheftböckerna, och dels genom återgivande av en del regeringsrättsutslag, som kan anses belysande för hur bedömningen av speciella frågor skett. Vidare redovisas uttalanden från taxeringsintendenterna i flertalet län i anledning av en förfrågan, som de sakkunniga gjort beträffande erfarenheterna av avdragsfrågan från taxeringsarbetet i första instans och å taxeringssektionerna. I anslutning därtill belyses genom exempel från det praktiska taxeringsarbetet mångfalden och arten av de utgifter, som f. n. dras av såsom representationkostnader, och de svårigheter, som möter då taxeringsmyndigheterna skall söka kontrollera avdragens befogenhet.

Frågor om avdrag för representationskostnader och liknande utgifter hör ju till dem som oftast återkommer i taxerings-

mål. En av orsakerna härtill är att de författningsbestämmelser, som skall ligga till grund vid bedömning av rätten till avdrag för dessa utgifter, inte är tillräckligt fullständiga eller tydliga. Såväl hos skattskyldiga som hos taxeringsmyndigheter kan 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. Utförligare föreskrifter får anses påkallade även för att de skattskyldiga i möjligaste mån själva skall kunna bedöma, i vad mån avdragsrätt för representationsutgifter verkligen föreligger samt för att det skall bli möjligt att beivra sådana fel i deklARATIONERNA, som består i obehöriga avdrag för utgifter betecknade såsom representationskostnader.

Enligt de sakkunnigas uppfattning kan de missförhållanden, som de anser föreligga beträffande representationsavdragen, i huvudsak hänföras 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. Då det knappast är möjligt att få en tillfredsställande ordning enbart genom skärpt uppgiftsskyldighet och kontroll bör enligt de sakkunniga avdragsrätten i första hand regleras genom materiella bestämmelser.

I samband med frågan hur en sådan materiell reglering av avdragsrätten skall

¹ Regeringsrådet H. Björne och kammarrättsassessor E. Eklund.

ske diskuterar de sakkunniga följande olika alternativ:

a) Avdrag vägras helt. b) Från avdragsrätt uteslutes vissa former av representation. c) Avdrag medges endast i den mån skattskyldigs totala representationskostnader håller sig inom en viss ram. d) Avdrag medges endast i den mån kostnaderna för representationen i det enskilda fallet (per person räknat) håller sig inom viss ram. e) Avdrag medges endast i den mån skattskyldigs representationskostnader under ett beskattningsår överstiger visst belopp. f) Avdragsrätten görs beroende av vem som svarar för kostnaderna för representationen. g) Avdragsrätten görs beroende av vem representationen riktar sig mot. h) Anledningen till representationen tillmätas större betydelse än nu. De sakkunniga har emellertid inte funnit sig böra förorda något av dessa alternativ.

Allmänt stadgande

Enligt de sakkunnigas uppfattning kan frågan, huruvida och i vad mån representationsutgifter bör medföra rätt till avdrag vid inkomstberäkningen, inte lösas efter några på sakens natur grundade eller eljest självfallna regler. Till helt övervägande del är utgifterna av sådan beskaffenhet att det ligger närmast till hands att likställa dem med sådana utgifter, som i skattelagsstiftningen hänförs till levnadskostnader. I skattelagsstiftningen finns inte någon klar gräns mellan utgifter, som är att hänföra till levnadskostnader, och således inte får dras av, och utgifter, som utgör omkostnader i förvärvskälla. Detta förhållande har haft menlig inverkan inte minst på bedömningen av representationskostnader. Man bör enligt de sakkunniga klart utsäga i kommunal-

skattelagen att utgifter för sällskapsliv, gästfrihet, värdskap, nöjen, gåvor o dyl — varav representationen i huvudsak brukar bestå — är att hänföra till icke avdragsgilla levnadskostnader, även om utgifterna är föranledda av eller har samband med den skattskyldiges förvärvsverksamhet. I den mån avdragsrätt anses befogad bör uttryckliga bestämmelser där om införas på samma sätt som skett beträffande tex resor till och från arbetet och ökade levnadskostnader under tjänsteresor. Egentligen innebär den föreslagna bestämmelsen knappast något nytt, men med hänsyn till den utveckling, som ägt rum, är det av betydelse att genom ett särskilt stadgande görs klart, att de ifrågavarande utgifterna i allmänhet är att hänföra till levnadskostnader och att de inte är avdragsgilla med mindre stöd därför finns i skattelagsstiftningen. Härigenom avskäres från avdragsrätt åtskilliga utgifter, som närmast kan betecknas såsom missbruk eller ett icke avsett utnyttjande av gällande bestämmelser. Vidare förebygges, att vissa skattskyldiga under åberopande av den allmänna bestämmelsen i 20 § KL om avdrag för omkostnader söker få ytterligare kategorier utgifter hänfödda under omkostnadsbegreppet.

Representationskostnader i rörelse

Efter denna ”nollställning” tar de sakkunniga upp frågan i vilka fall avdrag bör medges för representationskostnader i rörelse.

1. I det fall, då det representerande företaget så att säga övertar en annan skattskyldigs avdragsgilla utgifter bör avdragsrätt föreligga. Avdrag föreslås således skola medges för utgifter för måltider och logi för person, som företagit resa från sin bosättnings- eller verksamhetsort för

att sammanträffa med den skattskyldige eller hans representant. Det förutsättes dock att gästen skulle ha varit berättigad till avdrag för fördyrade levnadskostnader eller motsvarande utgifter om han själv bestritt kostnaderna. Kostnaderna för den bjudande inräknas ej.

Övriga fall av representationsutgifter som kan komma i fråga såsom avdragsgilla, har inte den nyss antydda naturen av ökade levnadskostnader, föranledda av själva formerna för yrkesutövningen. De är därför — anser skattelagssakkunniga — mer eller mindre att hänföra till levnadsvanor och levnadsstandard inom vissa grupper yrkesutövare. Beträffande sådana utgifter bör — för att inte vissa kategorier skattskyldiga skall erhålla en omotiverad privilegierad ställning — stor återhållsamhet iaktas vid meddelande av föreskrifter om avdragsrätt. Någon motsvarande avdragsrätt finns inte 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. De ytterligare fall, som bör medföra avdrag, har de sakkunniga därför begränsat till följande.

2. Utgifter för måltider, som en rörelseidkare eller en representant för honom under affärsresa bjuder kunder på. Fråga skall vara om gästfrihet som utövas av någon som befinner sig på affärsresa. Om ett företag bjuder kunder, som är bosatta på den ort där företagets rörelse utövas, anser de sakkunniga skäl för avdragsrätt knappast föreligga. De representationstillfällen som avses med den här avsedda avdragsrätten, är i första hand den sk handelsresanderepresentationen i mera egentlig och begränsad betydelse. Sådan representation är ofta grundad på

mycket gamla traditioner och de former, varunder handelsresanden bedriver sin verksamhet, kan anses ge stöd för att viss avdragsrätt bör föreligga. En förutsättning är att kunden är bosatt på mera betydande avstånd från den ort, där rörelsen bedrivs. Ej heller bör avdragsrätt föreligga, om måltid inte intas i direkt samband med viss affärsuppgörelse av större betydelse. Gästfrihet mot kunds familjemedlem bör inte medföra avdragsrätt.

För att avdrag skall kunna medges enligt 1. eller 2. skall enligt förslaget den samvaro, som föranlett utgiften, vara betingad av behovet att dryfta angelägenheter, som avser rörelsen. Om ej, anses samvaron huvudsakligen vara att betrakta såsom umgänge eller sällskapsliv, och kostnaderna därför hänförs till levnadskostnader och ej till omkostnader. Vidare omfattar avdragsrätten endast skäligen kostnad. Utgifter som är att hänföra till mera lyxbetonad livsföring hänförs ej till omkostnader, allraminst om — såsom torde ha förekommit — den omständigheten att avdragsrätt föreligger anses utgöra anledningen till att representationen blivit mer påkostad än eljest. Utgifter som avser återgåldande av gästfrihet eller försök att påverka personer, som i sitt förhållande till den skattskyldige har att iaktta opartiskhet är ej heller avdragsgilla.

3. Avdrag föreslås jämväl skola medges då representation sker vid jubileum, invigning av större anläggning eller igångsättande av mera betydelsefull verksamhet eller dylikt. Fråga skall vara om ett mera remarkabelt jubileum exempelvis avseende 25, 50, 75 eller 100 år, och som allmänt uppmärksammas. Kostnader för jubileer inom mindre företag utan nämnvärt allmänt intresse anses inte skola för-

anleda avdragsrätt. Den omständighet, som åberopas för avdragsrätt, får inte vara att betrakta som en förevändning.

4. I de under 2. och 3. angivna fallen har sedvänja och tradition tillmätts betydelse vid bedömningen. För det sista av de fall, då avdrag enligt förslaget skall kunna medges mot kunder o a, har andra synpunkter varit vägledande, nämligen strävan att inte försämra svenska företags möjligheter att göra sig gällande utomlands. Därför föreslås att avdrag skall medges för nödiga utgifter för representation mot utlänningar — vid dessas besök i Sverige eller vid svenskars affärsbesök utomlands. 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.

Emellanåt är kostnaderna för gästfrihet etc. av sådan art, att deras natur av representationsutgifter inte framgår direkt av utgifternas beteckning i räkenskaper. Det kan vara fråga om värdeminskning av eller underhåll av inventarier i rörelse tex bilar och båtar, som uppges vara anskaffade för representation; arrende och hyreskostnader, avlöning till personal, exempelvis hemhjälp, inköp av livsmedel och dryckesvaror mm. I betänkandet föreslås ett uttryckligt stadgande av innehåll att avdragsbestämmelserna liksom uppgiftsskyldigheten gäller även sådana kostnader.

Beträffande gränsdragningen mellan representationskostnader och reklamkostnader har de sakkunniga uttalat att en representationsutgift, som i och för sig inte kan godkännas såsom driftkostnad, ej blir av annan natur för att den betecknas som

reklamkostnad och detta gäller även om i representationen skulle ingå ett visst moment av reklam. Till reklam bör hänföras gåvor av sådana artiklar av reklamkaraktär, vars mottagande inte representerar något egentligt ekonomiskt värde för mottagaren, liksom lättare förfriskningar vid varudemonstrationer, studiebesök o dyl.

Deklarations- och uppgiftsskyldighet

I betänkandet föreslås, att avdrag för representationskostnader skall redovisas öppet i deklarationerna. Sådana kostnader skall å rörelsebilagan 8 a upptas som tillkommande post och avdrag yrkas för den del därav, som är avdragsgill.

Vidare förordas införande av skyldighet för vissa skattskyldiga — fysiska personer, fåmansbolag, handelsbolag och liknande — att vid deklarationen foga en särskild specifikation över avdragna representationskostnader. Specifikationen skall ange tidpunkt, kostnad, vilka som deltagit, arten av representationen samt anledningen därtill.

De sakkunniga föreslår tillika att det genom en särskild föreskrift inskräpes, att representationsutgifter inte är avdragsgilla med mindre tillfredsställande utredning föreligger om utgifternas storlek och beskaffenhet.

Representationskostnader i förvärvskällan tjänst

Då det gäller anställdas representationskostnader föreligger särskilda problem, vilka accentueras ju mer avdragsrätten för rörelseidkares representationskostnader begränsas. Om den anställde utövat representationen och bestritt utgiften enligt arbetsgivarens uppdrag, kommer den anställde med nu gällande regler att drabbas av den skatt, som belöper på det vägrade

avdraget, ehuru denna skatt rätteligen borde ha drabbat rörelsedikaren. För att ernå ett riktigt resultat anser de sakkunniga lämpligt att en rörelseidkares avdrag för representationskostnader i taxeringshänseende behandlas på samma sätt, antingen utgifterna bestritts direkt ur rörelsen eller så att ersättning eller bidrag avseende representation utbetalats till en i rörelsen anställd person. En rörelseidkare skulle alltså inte såsom nu bli berättigad till avdrag för representationsersättningar till anställda enbart på grund av att ersättningarna utbetalats, utan det skulle prövas i vad mån ersättningarna avsett utgifter som varit hänförliga till driftskostnader. Är så ej fallet vägras avdrag, såvida inte ersättningen till viss del är att betrakta som löneförmån för den anställda och utgiften på grund därav är avdragsgill för rörelseidkaren. Å andra sidan blir uppbyren ersättning inte skattepliktig intäkt för den anställda i vidare mån än behållning därå uppkommit och den anställda på så sätt beretts en löneförmån.

För sådana anställda som provisionsresande m fl, vilkas inkomst av tjänst är direkt beroende av verksamhetens omfattning, omsättningens storlek o dyl och för vilka en väsentlig del av bruttoinkomsten går åt att bestrida omkostnader, föreslås ett undantag från angivna princip. Då dessa skattskyldigas verksamhet bedrivs under i huvudsak samma villkor som rörelse har de i avdragshänseende ansetts böra likställas med rörelseidkare. De får således avdrag från inkomst av tjänst på samma villkor som en rörelseidkare får avdrag för representationskostnader.

Övriga frågor

I betänkandet förordas ett uttryckligt stadgande, att avdragsrätt endast förelig-

ger i begränsad omfattning då en utgift visserligen delvis tjänat rörelsen men dessutom och till väsentlig del måste anses såsom levnadskostnad. Såsom driftkostnad får i sådant fall icke avdragas vad som med hänsyn till utgiftens art och övriga omständigheter skäligen är att hänföra till levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter.

En begränsning föreslås då det gäller en arbetsgivares kostnader för personal. Avdragsrätt skulle således inte föreligga för sådana förmåner åt anställda, som hos dem inte återkommer såsom intäkter eller i vart fall skall beskattas endast till mycket obetydliga belopp, såsom inbesparade levnadskostnader e dyl. Resor och rekreationsvistelser torde höra till de vanligaste av dessa förmåner men även bostadsförmåner, gåvor m m förekommer.

Avdragsrätten för omkostnader i hobbybetonad verksamhet o dyl skall enligt förslaget begränsas på så sätt, att avdragen sammanlagt inte får överstiga intäkterna. Dock kan under inkomstår avdrag få ske jämväl för kostnader under tidigare beskattningsår, om avdrag ej då kunnat eller fått utnyttjas.

En bestämmelse föreslås införd i syfte att förhindra att de särskilda reglerna om beskattning av en- och tvåfamiljsfastigheter (villaschablonen) kringgås. Den innebär att rörelseidkare tillhörig fastighet, som upplåtes såsom bostad åt arbetspersonal i rörelsen, 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. Är så ej fallet skall inkomstberäkningen ske såsom för annan fastighet och villaschablonen blir tillämplig vid upplåtelse av en- eller tvåfamiljsfastighet.