

## Nr 96

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 1 mars 1963.*

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

1) lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); samt

2) förordning om ändring i taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623).

# GUSTAF ADOLF

*G. E. Sträng*

---

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen framlägges på grundval av ett av skattelagssakkunniga avgivet betänkande (SOU 1962: 42) förslag till vissa åtgärder i syfte att förhindra missbruk i fråga om rätten till avdrag vid inkomsttaxeringen för utgifter för representation och liknande ändamål. Enligt förslaget skall i kommunalskattelagen angivas den allmänna förutsättningen för att dylika kostnader skall vara avdragsgilla. Det förutsättes att dessa bestämmelser skall kompletteras med anvisningar av riksskattenämnden. Vidare föreslås en väsentligt utökad uppgiftsskyldighet beträffande representationskostnader. De nya bestämmelserna i kommunalskattelagen avses skola tillämpas redan vid 1964 års taxering, medan den ökade uppgiftsskyldigheten blir aktuell först vid avlämnandet av 1965 års självdeklaration.

**Förslag**  
till  
**Lag**  
om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

*(Nuvarande lydelse)*

*(Föreslagen lydelse)*

**Anvisningar**

till 20 §.

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

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

*Utgifter för representation och liknande ändamål äro att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de hava omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avse jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna äro att hänföra till personalvård. Avdrag må i det enskilda fallet icke åtnjutas med större belopp än som kan anses skäligt.*

---

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock skola äldre bestämmelser tillämpas vid 1963 års taxering samt vid eftertaxering för år 1963 eller tidigare år.

**Förslag**  
till  
**Förordning**  
om ändring i taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623)

Härigenom förordnas, att till taxeringsförordningen den 23 november 1956 skall fogas en ny paragraf, benämnd 25 a §, av nedan angiven lydelse samt att 26 § nämnda förordning skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

*(Nuvarande lydelse)*

*(Föreslagen lydelse)*

**25 a §.**

*Har vid inkomstberäkningen avdrag gjorts för kostnader för representation och liknande ändamål skall vid självdeklaration fogas uppgift enligt fastställt formulär utvisande huru kostnaderna fördela sig på följande huvudgrupper:*

*1) kostnader för mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter o. dyl. i samband med affärsförhandlingar och liknande, med angivande av huru mycket av kostnaderna, som belöper å representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställds hem,*

*2) kostnader som vid 1) sägs i samband med jubileum för företaget, invigning av anläggning för verksamheten, stapelavlöpfung och jämförliga händelser, med angivande av huru mycket av kostnaderna, som belöper å representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställds hem,*

*3) kostnader i form av underhåll, hyra, löner m. m. avseende fastighet, väning och inventarier, som helt eller huvudsakligen nyttjas för representationsändamål och liknande,*

*4) kostnader för representation gentemot anställda i samband med personalfester, informationsmöten o. dyl. och för annan till personalvård hänförlig representation,*

*5) kostnader för gåvor, som icke äro att hänföra till reklam och som*

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

icke upptagits såsom löneförmån å kontrolluppgift,

6) utgivna representationsersättningar och representationsbidrag, med angivande av huru mycket härav som upptagits å kontrolluppgift, samt  
7) övriga representationskostnader.

26 §.

Därest inkomst — — — eller jordbruksfastigheten,

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

26 §.

Därest inkomst — — — eller jordbruksfastigheten,

7) uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom resekostnader, i den mån sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därest lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter, uppgiften efter medgivande av taxeringsintendenten i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt, må lämnas först efter anmaning,

8) uppgift om kostnader för annan reklam än annonsering, samt

9) 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.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock skola bestämmelserna tillämpas första gången med avseende å självdeklaration, som avgives för det beskattningsår, för vilket taxering i första instans sker år 1965.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t  
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 1 mars  
1963.*

**Närvarande:**

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena NILSSON, statsråden STRÄNG, LINDSTRÖM, LANGE, LINDHOLM, KLING, SKOGLUND, EDENMAN, JOHANSSON, AF GEIJERSTAM, HOLMQVIST, ASPLING.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga angående *avdrag för representationskostnader vid inkomsttaxeringen, m. m.* och anför därvid följande.

### **I. Inledning**

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 30 juni 1961 uppdrog jag åt skattelagssakkunniga (regeringsrådet H. Björne, ordförande, och kammarrättsassessorn E. Eklund) att verkställa utredning angående rätten till avdrag för representationskostnader och liknande kostnader vid inkomsttaxeringen. I direktiven för utredningen anförde jag inledningsvis, att det i den allmänna skattediskussionen framhållits, att vissa skattskyldiga har större möjligheter än andra att nedbringa sin skatt genom att tillgodoföra sig avdrag av skilda slag vid taxeringen. Inte utan fog har gjorts gällande, att avdragen för rörelseidkare, bl. a. på grund av kontrollsvårigheter, kommit att i jämförbara fall bli i praktiken mera generöst tillmätta än för löntågarna. Detta har bl. a. gällt representations- och liknande kostnader. Åtgärder har vidtagits för en förbättrad taxeringskontroll men även vid en noggrann sådan kontroll kan det vara svårt att avgöra, om en utgift för representation utgör kostnad för intäkternas förvärvande eller om den helt eller delvis är att anse som icke avdragsgill levnadskostnad. Då förekommande missbruk av rätten till avdrag för representationsutgifter o. dyl. därför endast i begränsad omfattning torde kunna motverkas genom ytterligare skärpt kontroll syntes en avgörande och önskvärd förbättring icke kunna åstadkommas utan lagstiftningsåtgärder, som toge sikte på inte endast kostnader för representation i olika former utan även på andra slag av utgifter, där gränsdragningen mellan driftkostnad och levnadskostnad är svår att göra. Beträffande en utredning i detta syfte anförde jag bl. a. följande.

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 intäktens förvärvande eller är att anse som levnadskostnad eller eljest av sådan karaktär att avdrag vid taxeringen skäligen inte bör ifrågakomma. Såvitt gäller kostnader för representation i hemmet upprätthålles i praxis starka krav på bevisning rörande sambandet mellan representationen och förvärvsverksamheten. Det torde i regel få anses ankomma på den skattskyldige att visa att den i hemmet utövade representationen inte haft karaktär av levnadskostnad. 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 bevisregler blir tillämpliga även på representation som utövas 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 diskuteras 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 antydda riktlinjer har närmast till riktpunkt att göra bestämmelserna bättre ägnade att fylla sin ursprungliga uppgift. Den framstår därför icke såsom någon egentlig skatteskärpning.

De sakkunniga har den 14 september 1962 avlämnat *betänkande med förslag till bestämmelser angående avdrag för representationskostnader, m. m.* (SOU 1962: 42).

Över betänkandet har efter remiss *yttranden* avgivits av kammarrätten, riksskattenämnden, riksrevisionsverket, kommerskollegium (med överlämnande av yttranden från handelskamrarna), överståthållarämbetet, samtliga länsstyrelser, allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska arbetsgivareföreningen, Sveriges lantbruksförbund, Riksförbundet Landsbygdens folk, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Sveriges redareförening, Kooperativa förbundet, Svenska företagens riksförbund, Svensk industriförening, Familjeföretagens förening, Skånes handelskammare, Landsorganisationen i Sverige, Tjänstemännens centralorganisation, Sveriges akademikers centralorganisation, Sveriges advokatsamfund, Svenska revisorssamfundet, Föreningen Sveriges aktiva handelsresande, Sveriges handelsresandeförbund, Svenska fullblodsavelsföreningen, Svenska travsportens centralförbund och Svenska galoppens centralförbund. Härvid har Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska arbetsgivareföreningen samt Stockholms handelskamma-

re åberopat ett av näringslivets skattedelegation avgivet utlåtande, medan Sveriges lantbruksförbund och Riksförbundet Landsbygdens folk hänfört sig till ett av lantbrukets skattedelegation upprättat yttrande. Därjämte har utlåtande i anledning av betänkandet inkommit från lantbruksstyrelsen, som överlämnat skrivelse från Sveriges biodlares riksförbund.

De sakkunnigas förslag innebär i första hand en reglering av avdragsrätten vid inkomsttaxeringen för representationskostnader och vissa slag av resekostnader. Såsom jag framhöll i direktiven för utredningen synes åtgärder för en bättre ordning i fråga om avdragsrätten för dylika kostnader böra genomföras utan avbidan på resultatet av den allmänna översyn av skattesystemet, som sker inom allmänna skatteberedningen. Jag anhåller därför nu att få anmäla denna fråga.

Härutöver har i betänkandet även upptagits frågor som gäller beskattningen av sådan verksamhet, som betecknas som rörelse men som i verkligheten helt eller delvis är att hänföra till fritidssysselsättning eller hobbyverksamhet, samt tillämpningen av schablonregeln för en- och tvåfamiljsfastigheter, då dylik fastighet anskaffas av företag för anställd eller intressent. Dessa förslag, som bl. a. har samband med den större frågan om vad som i beskattningshänseende skall anses utgöra förvärvskälla, torde lämpligen få återupptagas till nya överväganden då allmänna skatteberedningen avgivit sitt förslag.

Av de sakkunniga utarbetade författningsförslag, som avser reglering av avdragsrätten för representationskostnader o. dyl., torde såsom *Bilaga 1* få fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende.

## II. Gällande rätt m. m. beträffande avdragsrätten för representationsutgifter

Skattelagstiftningen innehåller inte några direkta bestämmelser, som reglerar rätten till avdrag för representationskostnader och liknande utgifter. Såsom allmän regel gäller enligt 20 § kommunalskattelagen, att vid beräkning av inkomsten av särskild förvärvskälla skall från totala bruttointäkten avräknas alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Därvid må avdrag dock icke ske för bl. a. den skattskyldiges levnads-kostnader och därtill hänförliga utgifter, härunder inbegripet vad den skattskyldige utgivit som gåva eller som periodiskt understöd. Dessa allmänna föreskrifter har kompletterats med exemplifieringar i 22, 25, 29, 33 och 36 §§ kommunalskattelagen om vad som för varje inkomstslag skall räknas som omkostnad. Dessa författningsrum innehåller dock inte några särskilda bestämmelser till ledning för bedömanden, om eller i vad mån representationskostnader och liknande utgifter är att hänföra till avdragsgilla omkostnader. Inte heller innehåller skatteförfattningarna någon närmare vägledning med avseende på begreppet levnads-kostnader. Vad som föreskrives i 20 § kommunalskattelagen med tillhörande anvisningar gäller endast vissa speciella utgifter, vilket även är fallet t. ex. med bestämmelserna i anvisningarna till 33 § om avdragsrätt för fördyrade levnads-kostnader.

Vissa stadganden finnes dock i kommunalskattelagen, som har direkt avseende på representation, dock utan att gälla avdragsrätten för dylika kostnader. Sålunda stadgas i punkten 3 av anvisningarna till 32 § att, om tjänstebostad med hänsyn till vederbörande tjänsteinnehavares i tjänsten åliggande representationsskyldighet är större än som skäligen kan anses erforderligt för en person i motsvarande ställning, såsom värde av bostadsförmånen skall upptas endast vad som kan anses motsvara en bostad av sistnämnda beskaffenhet. I punkten 7 av anvisningarna till samma paragraf stadgas, att representationsbidrag, som utgår till vissa statens tjänstemän, räknas till ersättning, som anvisats av staten till bestridande av viss med tjänsten förenad kostnad och som följaktligen ej är skattepliktig.

Även taxeringsförordningen innehåller vissa stadganden avseende representation. I 26 § nämnda förordning föreskrives sålunda, att i självdeklaration, vari inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, uppgift skall lämnas om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits som rese- och representationskostnader, i den mån sådant belopp inte utbetalts till anställda och upptagits i kontrolluppgifter rörande de anställdas förmåner. Är det förenat med synnerliga svårigheter att lämna uppgift, som nu nämnts, behöver uppgift lämnas först efter anmäning av taxeringsmyndighet. Vidare stadgas i 37 § taxeringsförordningen i vad avser skyldigheten för aktiebolag, ekonomiska föreningar, rörelseidkare m. fl. att i kontrolluppgift meddela förmåner och ersättningar till anställda, att uppgiftsskyldighet icke föreligger för utbetald representationsersättning, motsvarande gjorda utlägg, som sammanlagt inte överstiger 500 kronor.

Liksom fallet var före tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag medgives i praxis avdrag för representationskostnader, oaktat direkta föreskrifter om avdragsrätt saknas. Dylik avdragsrätt torde ha ansetts vara grundad på de allmänna föreskrifterna om att avdrag vid beräkning av inkomst av förvärvskälla får göras för omkostnader — driftkostnader i rörelse samt kostnader för fullgörande av tjänst. Av skäl som närmare redovisas i de sakkunnigas betänkande och som skall återgivas i det följande, är det inte möjligt att närmare ange, på vilka grunder eller i vilken omfattning avdrag för representationsutgifter yrkas och medgives vid taxeringen. Till belysande av innebörden av rådande praxis rörande sådana avdrag torde dock kunna återgivas följande uttalanden i en genom riksskattenämndens försorg utgiven Handledning för arbetet i taxeringsnämnd. Uttalandet gäller avdrag från inkomst av tjänst.

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 representationsskyldighet anses ha ålagts vederbörande. I fråga om andra befattningshavare läres avdrag för representation kunna medges endast då skyldighet att representera för arbetsgivaren uttryckligen ålagts tjänste-



ler 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 spørgsmålet 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.

Beträffande gällande praxis i fråga om avdrag för representationskostnader torde även få hänvisas till den sammanställning av regeringsrättsutslag, som finnes intagen i de sakkunnigas betänkande (s. 23 ff).

Frågan om avdragsrätt för representationskostnader har vid flera tillfällen behandlats av riksdagen i anledning av väckta motioner. Vid 1948 års riksdag framfördes i motionen I: 92 bl. a. förslag om en generell skatt på representationskostnader. Bevillningsutskottet framhöll (BevU 26), att avdragsrätten otvivelaktigt medförde en viss risk för missbruk genom att även kostnader, som var att anse som personliga levnadskostnader, kunde bli avdragna vid taxeringen. Att avskaffa denna avdragsrätt torde emellertid vara uteslutet. I de fall, då kostnader för representation var nödvändiga vid fullgörande av tjänst eller vid idkande av rörelse, borde avdrag härför vara medgivet. Det var dock angeläget, att obehöriga avdrag i möjligaste mån förhindrades. Detta torde icke kunna ske på annat sätt än att taxeringsmyndigheterna noggrant granskade yrkade avdrag och därvid tillämpade en mycket restriktiv praxis. Utskottet fann ej skäl att tillstyrka bifall till motionen i denna del och riksdagen anslöt sig till utskottets uppfattning. I den vid 1951 års riksdag väckta motionen nr I: 43 hemställdes om sådan ändring av kommunalskattelagen, att vid avdrag för representationskostnader utgifter för spritdrycker, tobak o. dyl. ej måtte få medräknas. Bevillningsutskottet (BevU 5) framhöll under hänvisning till vad 1948 års bevillningsutskott anfört, att det inte borde ifrågakomma, att i kommunalskattelagen införa bestämmelser om att vissa utgifter i samband med representation ej var avdragsgilla. Avgörande måste vara, huruvida utgiften utgjort en nödvändig omkostnad för intäktens förvärvande eller ej. Rådande restriktiva praxis på området torde så långt möjligt utgöra erforderlig garanti för att personliga levnadskostnader icke blev avdragna vid taxeringen. Utskottet avstyrkte yrkandet och riksdagen beslöt avslå motionen. Vid 1953 års riksdag framförda yrkanden om upphävande av rätten till avdrag för representationskostnader (motionerna I: 272 och II: 372) avstyrktes av bevillningsutskottet (BevU 16) under hänvisning till vad som anförts i fråga om denna avdragsrätt vid 1948 och 1951 års riksdagar samt dessutom

till att spørsmålet kunde förväntas komma under bedömande vid skattelags-sakkunnigas översyn av kommunalskattelagen. Riksdagen anslöt sig till utskottets avstyrkande.

Avdragsrätten för representationskostnader berördes även i de vid 1959 års riksdag väckta motionerna I: 83 och II: 114 om skärpta åtgärder mot skattefusk. Bevillningsutskottet framhöll (BevU 31) bl. a., att man i första hand torde få lita till en skärpt kontroll, då det gällde att komma till rätta med de påtalade företeelserna, som innebar att intäkter och utgifter inte redovisades på ett riktigt sätt. Man borde avvakta de närmare erfarenheterna av hur 1956 års taxeringsorganisation kom att fungera sedan den blivit fullt utbyggd. I motion nr II: 367 till 1960 års riksdag hemställdes, att frågan om avdragsrätt för representationskostnader måtte snabbt utredas. I motion nr I: 454 till 1962 års riksdag slutligen framfördes yrkande om föreskrifter, varigenom kostnad för alkoholhaltiga drycker icke blev avdragsgilla vid beskattningen. Motionen avslogs under hänvisning till att frågan var under utredning.

I betänkandet lämnas en redogörelse för den skattemässiga behandlingen av representationskostnader m. m. i vissa främmande länder. Redogörelsen torde som *Bilaga 2* få fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende.

### III. De sakkunnigas förslag

#### Behovet av avdragsregler

Till belysande av rådande förhållanden och såsom ett underlag för bedömningen av behovet av avdragsreglerande åtgärder lämnar de sakkunniga, förutom den tidigare nämnda sammanställningen av regeringsrättsutslag, en sammanfattande redogörelse för uttalanden, som gjorts av taxeringsintendenterna som svar på en förfrågan angående erfarenheterna av representationsavdragen under taxeringsarbetet i första instans och under arbetet å taxeringssektionerna (s. 27 ff i betänkandet). Denna redogörelse, till vilken torde få hänvisas, innehåller även åtskilliga exempel på överdrivna och svårbemästrade avdragsyrkanden. De sakkunniga har i betänkandet intagit en schematisk förteckning över olika slag av representationsutgifter. Denna förteckning torde såsom *Bilaga 3* få fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende.

I anslutning till nyssnämnda redogörelse framhåller de sakkunniga, att frågor om avdrag för representation och liknande utgifter hör till dem som oftast återkommer i mål hos prövningsnämnder och skattedomstolar. Redan detta förhållande ger, enligt de sakkunniga, en antydning om att lagstiftningen icke är tillräckligt fullständig eller tydlig. Ovissheten i fråga om avdragsrätten föranleder många skattskyldiga att yrka avdrag i största möjliga utsträckning och att i högre instans fullfölja sina yrkanden, om dessa blir avvisade eller beskurna vid taxeringen. Enligt de sakkunniga kan därför ut-

förliga bestämmelser om avdragsrätten i första hand anses erforderliga för att de skattskyldiga i möjligaste mån själva skall kunna bedöma, i vilken utsträckning avdragsrätt föreligger.

De rådande förhållandena leder dessutom, påpekas i betänkandet, till att avdrag göres efter mycket varierande grunder och i brist på vägledande bestämmelser blir taxeringsmyndigheternas prövning av öppet redovisade avdragsyrkanden mycket olika. Ej ens i de fall där avdragsfrågan genom besvär underställes prövningsnämnder och skattedomstolar kan önskvärd enhetlighet i prövningen åstadkommas, enär dels de högre instanserna är bundna av parternas yrkanden och dels den föreliggande utredningen ofta är så ofullständig, att avgörandena måste grundas på skönsmässiga bedömningar.

Att märka är emellertid, framhåller de sakkunniga, att endast en mindre del av de representationsutgifter, som nu avdrages, redovisas synligt i deklARATIONERNA. Så är i regel fallet blott med löntagare, som har att såsom bruttoinkomst upptaga bidrag till eller ersättning för representationsutgifter och yrka avdrag med sina utgifter för ändamålet. De flesta och största avdragsbeloppen däremot kommer inte regelbundet under taxeringsmyndigheternas prövning. De bokföres som direkta omkostnader i rörelsen och det har visat sig, att de skattskyldiga i avsevärd omfattning begagnar sig av möjligheten att inte lämna uppgift förrän på anmaning med stöd av bestämmelserna härom i 26 § taxeringsförordningen. I den mån uppgift lämnas upptages ofta blott en klumpsumma, som inte i och för sig ger möjlighet till någon prövning utan endast kan ge ledning för bedömning, om närmare undersökning skall göras genom infordrande av specifikationer eller genom taxeringsrevision. Av tidsskäl kan dock sådana kontrollåtgärder ske endast i begränsad omfattning.

Då sålunda ingen regelbunden prövning förekommer blir, konstaterar de sakkunniga, de avdrag som utnyttjas, i huvudsak beroende av de skattskyldigas eget bedömning. Inte endast hos de skattskyldiga utan även hos taxeringsmyndigheterna torde uppfattningarna om vad som kan eller får avdragas variera så avsevärt och avse så stora belopp, att man enligt de sakkunniga här kan tala om en betänklig brist på likformighet och rättvisa i beskattningen. Detta utgör ytterligare motiv för mera utförliga föreskrifter liksom det förhållandet, att representationsutgifter ofta i själva verket utgör levnadskostnader och att det därför icke föreligger samma intresse att begränsa representationskostnaderna som andra vinstpåverkande omkostnader.

Utförliga föreskrifter är emellertid enligt de sakkunniga inte endast påkallade med hänsyn till önskvärdheten att åstadkomma en likformig beskattning. Sådana föreskrifter får anses angelägna även för att bestämmelserna om straff för oriktig deklARATION skall kunna få avsedd verkan. Här om anför de sakkunniga följande.

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.

Såsom ytterligare motiv för behovet av regler rörande avdragsrätten för representationsutgifter framhåller de sakkunniga, att även om ingen utredning av praktiska skäl kunnat göras om storleken av de avdrag, som årligen göres vid inkomstberäkningarna, så rör det sig om mycket betydande belopp, som sannolikt är att räkna i 100-tals milj. kronor. Det är också, framhålles i betänkandet, uppenbart, att avdrag i stor omfattning göres för utgifter, som med nuvarande rättstillämpning hos skattedomstolarna inte skulle betraktas som avdragsgilla omkostnader. Vidare kan en reglering enligt de sakkunniga anses motiverad med hänsyn till de menliga verkningar, som de rådande förhållandena har och kan få för deklARATIONSMORALEN. De sakkunniga anför härvidlag bl. a. följande.

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.

#### Allmänna synpunkter på avdragsreglernas utformning

De sakkunniga konstaterar, att av grundläggande betydelse för den taxeringsmässiga inkomstberäkningen är den åtskillnad, som skall göras mellan de avdragsgilla omkostnaderna och den skattskyldiges icke avdragsgilla levnadskostnader. I allmänhet vållar detta inga svårigheter trots avsaknaden av några närmare bestämmelser härom i skattelagstiftningen. Det föreligger emellertid, framhåller de sakkunniga, en uppenbar skillnad mellan sådana utgifter, vilkas omkostnadskaraktär framstår som självfallen, och de s. k. representationskostnaderna, just av den anledningen att de senare i allmänhet består av sådana utgifter, som regelmässigt är att hänföra till levnadskostnader. Till övervägande delen avser representationsavdragen måltid och drycker — i hemmet och på restaurang — ofta med festlig prägel, förströelse och rekreation, umgänge och sällskapsliv, gåvor och uppvaktningar m. m. Det måste därför enligt de sakkunnigas mening anses befogat att i första hand uppställa frågan om och i vad mån det finns godtagbara grunder för att hänföra så typiska levnadskostnader, som representationsutgifter vanligen utgör, till avdragsgilla omkostnader. Det är att märka, påpekar de sak-

kunniga, att den i 20 § kommunalskattelagen gjorda åtskillnaden mellan avdragsgilla omkostnader och icke avdragsgilla levnadskostnader gäller generellt och sålunda äger tillämpning på såväl fysiska som juridiska personer.

Det har gjorts gällande, uttalar de sakkunniga, att avdragsrätt bör anses föreligga om utgifterna har samband med den skattskyldiges förvärvsverksamhet och främjar denna eller rent av kan betecknas som mer eller mindre »nödvändig» förutsättning för verksamhetens framgångsrika bedrivande. Enligt de sakkunniga kan emellertid ifrågasättas om sådana omständigheter kan anses som avgörande med hänsyn till att förbudet i 20 § kommunalskattelagen mot avdrag för levnadskostnader vid beräkning av inkomst av förvärvskälla gäller oavsett om kostnaderna har samband med förvärvsverksamhet och oavsett om det för verksamhetens bedrivande är nödvändigt att den skattskyldige bestrider utgifterna i fråga. I anslutning härtill erinras om att skattskyldig fysisk person saknar avdragsrätt för nödvändiga levnadskostnader frånsett den avdragsrätt som föreligger för s. k. ökade dylika kostnader. De sakkunniga anför härom bl. a. följande.

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.

Denna jämförelse är av särskild betydelse, tillägger de sakkunniga, med hänsyn till att representationsutgifterna måste hänföras till det gränssråde mellan avdragsgilla omkostnader och icke avdragsgilla levnadskostnader, där nöjaktig rättvisa och likformighet mellan olika grupper skattskyldiga ej kan åstadkommas utan att de skilda gruppernas rätt till avdrag för olika med förvärvsverksamheten sammanhängande utgifter jämföres och beaktas. Om man utgår från samtliga skattskyldigas förhållanden och intressen torde därför ej heller giltighet kunna tillerkännas den stundom åberopade argumenteringen, att utövande av representation är så vanlig inom vissa slag av affärsverksamhet, att representationen uppfattas som ofrånkomlig och såsom ett led i själva yrkesutövningen. Betraktad från den ståndpunkt som andra kategorier skattskyldiga av naturliga skäl intar kan, framhåller de sakkunniga, representationen mera te sig som levnadsvanor, som är en följd av högre inkomststandard, än som en omkostnad för förvärv av inkomsten.

Vidare utgör enligt de sakkunnigas mening det inslag av generositet, som karakteriserar representation, ytterligare skäl att betrakta representationsutgifter mera som levnadskostnader än såsom omkostnader. Om vanliga om-

kostnader gäller allmänt i beskattningshänseende, att vad som avdrages hos en skattskyldig såsom utbetalat till annan återkommer hos denne som skattepliktig intäkt. Helt annorlunda är det med representationsutgifterna, enär även där dessa bestrides så att de för dem, mot vilka representationen utövas, innebär en förmån som skulle kunna uppskattas till visst värde, det aldrig ifrågasättes att beskattning skall ske hos dem som blir bjudna eller får gåvor. De sakkunniga anför vidare bl. a. följande.

Att den samvaro, vars åstadkommande oftast är ändamålet med representationen, gäller personer med affärsförbindelser av något slag behöver i och 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.

Det förhållandet, att rörelseidkare skär ner representationsutgifterna, då rörelseinkomsten minskar, torde också enligt de sakkunniga kunna tolkas så, att representation mera är att anse som ett utslag av generositet i anledning av lyckat rörelseresultat än omkostnad i egentlig mening. Givetvis kan utövande av representation i vissa fall underlätta utförandet av vissa i rörelsen förekommande uppgifter, men 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.

I allmänhet torde emellertid representationen gå ut på att en företagare vill påverka personer i andra företag i för sig gynnsam riktning. Därför är det dock inte självfallet, menar de sakkunniga, att avdrag skall medges. Utövas representationen mot personer, med vilka den som bjuder redan har stadigvarande affärsförbindelser, träder levnadskostnadskaraktären hos de ifrågavarande utgifterna än mera i förgrunden. Å andra sidan kan representationen vara av sådan art, att utgifterna därför kan likställas med avdragsgilla fördyrade levnadskostnader. I fråga om sådan representation föreligger enligt de sakkunniga ingen anledning att vägra avdrag för vad som är att anse som nödiga kostnader för resor och vivre.

Som regel, framhåller de sakkunniga vidare, uppkommer frågan om avdrag för representation endast beträffande inkomst av rörelse och inkomst av tjänst och förhållandena ter sig i viss mån annorlunda, när det gäller av anställd utövad representation. Om den anställde uppbär ersättning för representation enligt den överenskommelsen, att han skall utöva representation motsvarande den uppburna ersättningen, så kan han anses utöva representation inte för egen utan för arbetsgivarens räkning och att sålunda fråga är om ersättning för utlägg. Vid taxeringen behandlas emellertid ifrågavarande ersättningar såsom bruttoinkomst av anställningen och avdrag får

göras för havda kostnader. Om avdrag motsvarande ersättningsbeloppet icke medges, kommer den anställde att taxeras för belopp, som rätteligen borde ha påförts arbetsgivaren. I fråga om familjebolag o. likn. kan det 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. Här torde, enligt de sakkunniga, ett riktigt resultat kunna åstadkommas endast genom en bedömning från fall till fall om fråga är om skattepliktig förmån för delägaren eller icke avdragsgill utgift för företaget.

Sammanfattningsvis konstaterar de sakkunniga för egen del, att frågan om och i vad mån representationsutgifter bör medföra avdragsrätt inte kan lösas enligt några på sakens natur grundade eller eljest självfallna regler. I den mån avdragsrätt anses befogad, bör uttryckliga bestämmelser därom meddelas på samma sätt som skett i fråga om t. ex. fördyrade levnadskostnader. Om en reglering av avdragsrätten i vissa hänseenden skulle innebära en skärpning vid jämförelse med vad som tidigare gällt, bör detta enligt de sakkunnigas mening icke betraktas som en skärpt beskattning utan såsom en korrigering av en icke förutsedd utveckling. Sådana åtgärder har vidtagits i andra sammanhang.

I anslutning härtill framhåller de sakkunniga dessutom, att av allmänna rättsregler torde följa, att avdrag redan enligt gällande rätt inte bör medges, om skattskyldig i sin förvärvsverksamhet bereder personer, med vilka han har att göra i verksamheten, otillbörliga förmåner under sådana omständigheter att straffpåföljd kan inträda som för muta eller enligt gällande bestämmelser mot illojal konkurrens.

Mot bakgrunden av det sålunda anförda konstaterar de sakkunniga, att de missförhållanden, som f. n. föreligger beträffande representationsavdragen, i huvudsak är 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 taxeringsrevision eller annan undersökning. Föreskrifter för åstadkommande av rättelse kan därför tänkas utformade efter två huvudlinjer. För det första kan genom materiella bestämmelser avdragsrätten närmare regleras till ledning för såväl de skattskyldiga som beskattningsmyndigheterna och för det andra kan man genom föreskrifter om vidgad uppgiftsskyldighet, större krav på utredning och effektivare kontroll försöka hindra obehöriga avdrag. Sistnämnda åtgärder kan, framhåller de sakkunniga, ifrågakomma även utan någon komplettering av de materiella reglerna.

De sakkunniga behandlar olika alternativ för en lösning av frågan enligt nämnda huvudlinjer och tar först upp alternativet att *avdrag vägras helt*. Skälet härtill skulle då vara, att representationsutgifter i allmänhet är typiska levnadskostnader. Givetvis skulle, framhåller de sakkunniga, nuvarande svårigheter och missbruk försvinna vid avskaffande av avdragsrätten. En sådan åtgärd skulle innebära en viss skärpning av beskattningen men

å andra sidan kan man anta att representationen skulle begränsas. Mot ett totalt slopande av avdragsrätten torde enligt de sakkunniga främst kunna anföras, att sådana kostnader för vissa skattskyldiga framstår såsom utgifter i verksamheten jämförliga med reklamkostnader eller andra omkostnader. Det torde ej heller vara berättigat att påstå, att alla utgifter för representation bör hänföras till levnadskostnad eller att tillmäta inslaget av generositet en avgörande betydelse. Man bör enligt de sakkunniga även särskilt beakta den olikformighet i konkurrenshänseende, som vid detta alternativ skulle uppkomma mellan svenska och utländska företag. Med hänsyn härtill och till vad bevillningsutskottet i av riksdagen godkända uttalanden anført då avdragsfrågan tidigare varit föremål för riksdagsbehandling, finner de sakkunniga tveksamt, om en så radikal åtgärd som ett fullständigt slopande av avdragsrätten bör ifrågakomma.

Övriga av de sakkunniga behandlade alternativa lösningar tar därför sikte på regler i syfte att vid en bestående avdragsrätt förhindra obehöriga avdrag. De alternativ, som därvid behandlats, kan sammanfattas sålunda.

1. En precisering av avdragsrätten genom att från sådan rätt utesluta vissa former av representation.

2. Avdragsrätt föreligger endast i den mån representationskostnaderna håller sig inom viss ram antingen a) totalt sett för år räknat eller b) i det enskilda fallet.

3. Avdragsrätt föreligger endast om kostnaderna under ett beskattningsår överstiger visst belopp.

4. Avdragsrätten göres beroende av vem som svarar för kostnaderna eller m. a. o. avdragsrätten begränsas till representation i t. ex. förvärvskällorna rörelse och tjänst.

5. Avdragsrätten göres avhängig av vem representationen riktar sig mot.

6. Avdragsrätten göres mer än vad nu är fallet beroende av anledningen till representationen, d. v. s. ett större krav på sambandet mellan representationen och den bedrivna verksamheten.

Beträffande det här såsom nr 1 betecknade alternativet framhåller de sakkunniga, att det med hänsyn till de många olika former, varunder representation redan nu bedrivs, torde vara förenat med vissa olägenheter att få en önskad begränsning genom att meddela förbud mot avdragsrätt för vissa former av representation. Sådant förbud kunde även få till följd att därav berörda i stället lade an på representation i andra former.

Emellertid har, påpekar de sakkunniga, stor restriktivitet i praxis visats gentemot yrkanden om avdrag för vissa former av representation. Såsom exempel härpå nämnes blomsteruppvaktningar till kunder på bemarkelsedagar, födelsedagsgåvor o. likn. till chefer och anställda i andra företag samt representation i hemmet. De sakkunniga anför vidare bl. a. följande.

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 befogenheten av avdrag för representation i hemmet, som när-



mast 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.

De sakkunniga finner därför, att det föreligger vissa möjligheter att genom detta alternativ åstadkomma viss reglering av avdragsrätten och att samtidigt metoden — om den utformas tillräckligt restriktivt — ger möjlighet att begränsa avdragsrätten till sådana former, som ur kontrollsynpunkt vållar relativt små svårigheter. Det förhållandet, att utgifter, som har samma syfte och ter sig likartade ur deras synpunkt som bestrider dem, skulle behandlas olika i avdragshänseende bör enligt de sakkunnigas mening icke tillmätas någon avgörande betydelse.

Vad gäller de under punkten 2 sammanförda alternativen framhåller de sakkunniga, att dessa lösningar erbjuder fördelen, att vissa påfallande missbruk kunde stävjas och att speciellt lyxbetonad representation kunde beskäras. Alternativen innebär dock ingen effektiv spärr i dessa hänseenden och därtill föreligger viss risk, att kostnaderna i förekommande fall ökas upp till ramen. Den invändningen kan även göras att det är svårt att bestämma ramen på ett godtagbart sätt, och att man torde få arbeta med relativt grova schabloner, speciellt vid alternativet med en totalram för år räknat. Alternativet med en ram för varje enskild representation kan dessutom leda till ett ej fullt tillfredsställande resultat för skattskyldiga, som vid enstaka tillfällen utövar dyrbar representation men vilkas totala representationskostnader håller sig inom en godtagbar ram. Det må särskilt nämnas, att de sakkunniga pekat på möjligheten att låta riksskattenämnden fastställa grunder för bedömande av skälig avdragsgill kostnad i olika typfall.

Alternativet med avdragsrätt endast om representationskostnaderna överstiger visst belopp per år skulle betyda, framhåller de sakkunniga, att en mängd representationsfall inte skulle behöva prövas vid taxeringen och därtill erbjuda en lättnad i den uppgiftsskyldighet, som måste åläggas de skattskyldiga för granskningen av avdragsyrkandena. Å andra sidan finge man räkna med, att man skulle öka kostnaderna för att nå över det för avdragsrätt fastställda gränobeloppet samt att även besvärande tröskelproblem skulle uppstå.

Det som nr 4 betecknade alternativet innebär, att rätten till avdrag skulle tillkomma endast den som i sista hand svarar för kostnaderna, d. v. s. i regel endast rörelseidkare. Fördelen därmed skulle enligt de sakkunniga vara, att avdragsfrågorna skulle komma att behandlas av ett relativt litet antal nämnder och ske i ett sammanhang för det företag, i vars intresse representationen utövas. Därmed skulle möjligheten till ett likartat bedömande öka avsevärt. Ett uttryckligt stadgande mot avdragsrätt för representationskostnader vad gäller inkomst av jordbruksfastighet, av annan fastighet, av kapital eller av tillfällig förvärvsverksamhet skulle enligt de sakkunniga knappast innebära någon ändring av gällande praxis men vara av värde för att förhindra en utbredning av avdragsyrkandena. Å andra sidan torde en sådan avgränsning av avdragsrätten vara förenad med betydande praktiska svårigheter, bl. a. på grund av det stora antalet kombinerade rörelser.

Det alternativ (nr 5) åter, som bygger på att särskild hänsyn skall tagas till den, gentemot vilken representationen utövas, skulle enligt de sakkunniga kunna vara motiverat av bl. a. nödvändigheten, att behandla representation gentemot utlänningar på särskilt sätt. I den mån förhållandena inom andra länder skulle skilja sig från de svenska, synes det nämligen rimligt att hänsyn därtill toges vid bedömande av avdragsrätten för svenska företag, som har förbindelser med utlänningar.

Vad slutligen gäller det här som nr 6 betecknade alternativet framhåller de sakkunniga, att det redan nu torde gälla att avdrag anses böra medges i huvudsak endast då en direkt och påtaglig anledning till representationen kan påvisas. Det är emellertid svårt att i praktiken kontrollera i vad mån de uppställda förutsättningarna verkligen föreligger, främst på grund av svårigheterna för taxeringsmyndigheterna att i efterhand bedöma anledningen till representationen. De sakkunniga tillägger härom följande.

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 framstår 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 representation i rörelse**

Enligt de sakkunnigas mening visar den verkställda utredningen, att avsevärda missförhållanden råder i fråga om avdrag för representationskostnader och att lagstiftningsåtgärder är erforderliga för att rättelse skall kunna vinnas. Vissa mera framträdande missbruk skulle utan ändring i de materiella bestämmelserna kunna åstadkommas, om sådana skattskyldiga, som vill åtnjuta avdrag, ålägges att i deklARATIONERNA specificera och motivera sina avdrag av denna art. Emellertid skulle enligt de sakkunnigas upp-

fattning uppgiftsskyldigheten, för att erforderlig effekt skulle uppnås, få göras jämförelsevis omfattande och därmed bli mycket betungande för de skattskyldiga. Kontrollen av uppgifterna skulle bli tidskrävande och det skulle knappast bli möjligt att åstadkomma nöjaktig enhetlighet i bedömandena. Visserligen är det tänkbart, framhåller de sakkunniga, att anvisningar rörande tillämpningen skulle kunna utfärdas av riksskattenämnden och att därigenom jämte en vidgad uppgiftsskyldighet viss enhetlighet skulle kunna åstadkommas, men en sådan metod kan dock komma att medföra många och svårbedömda taxeringstvister.

De sakkunnigas uppfattning är därför, att avdragsrätten i första hand bör regleras genom materiella regler med kompletterande anvisningar vid sidan därav. Därutöver bör fullgörandet av viss uppgifts- och redovisningskyldighet stadgas som villkor för rätten till avdrag.

Åtskilliga skatteproblem i samband med representationskostnaderna skulle bli lösta, framhåller de sakkunniga, om i överensstämmelse med vad som eljest i princip gäller den regeln kunde införas, att en rörelseidkare eller en i rörelse anställd, som låter sig bjudas eller tar emot gåvor i samband med representation, skulle bli skattskyldig för det belopp, som representationen kostar. Förutsättningen för representation är emellertid i regel, att den skall ske i form av gästfrihet och generositet. Ett stadgande av antydd art skulle därför strida mot syftet med representationen och de sakkunniga anser därmed icke denna utväg såsom någon användbar lösning.

Rådande oklarhet i fråga om avdragsrätten skulle även kunna skingras, om levnadskostnaderna och driftkostnaderna kunde definieras på ett sådant sätt att det blev klart i vad mån representationsutgifter fick hänföras till omkostnader i rörelsen. Med hänsyn till att det här rör sig om en mångfald och vitt skilda slag av utgifter och kostnader, torde emellertid sådana definitioner enligt de sakkunnigas mening knappast kunna formuleras i annat än allmänna ordalag, såvida inte definitionerna göres synnerligen utförliga.

De sakkunniga föreslår därför, att bestämmelser om den skattemässiga behandlingen av representationsutgifter i första hand meddelas genom ett stadgande i anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen av innehåll, att utgifter för sällskapsliv, gästfrihet, värdskap, nöjen, gåvor o. dyl. 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 avdragas som omkostnad i resp. förvärvskälla.

Beträffande detta förslag, som skulle gälla såväl fysiska som juridiska personer, anför de sakkunniga vidare bl. a. följande.

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 ifrågakvarande 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 hänförliga 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.

De särskilda föreskrifterna med avseende på de avdragsgilla representationsutgifterna kan tänkas utformade så, att det endast genom allmänna uttryck anges, enligt vilka grunder avdragsrätten bör bedömas, t. ex. att avdrag endast medges för utgifter, vilka är att anse som nödvändiga, ofrånkomliga, affärsmässigt betingade e. dyl. De sakkunniga finner dock, att denna metod ger föga ledning och ej är ägnad leda till någon enhetlig bedömning även om det efter hand och under medverkan av riksskattenämnden skulle vara möjligt att åstadkomma viss enhetlighet. Därför förordar de sakkunniga i stället att i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen införes mera utförliga bestämmelser om vilka slag av representationskostnader som kan få betraktas som omkostnader. De sakkunniga uttalar härom bl. a. följande.

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.

När det så gäller frågan, i vilken omfattning rätt till avdrag för representationsutgifter i rörelse bör föreligga, kan enligt de sakkunnigas mening en jämförelse med andra inkomstslag icke undvikas med hänsyn till kravet på en likformig beskattning. Därvid kan man först urskilja sådana representationsutgifter, som är direkt betingade av formerna för själva yrkesutövningen och som därför kan jämföras med en del utgifter, vilka vid inkomstberäkningen av andra inkomstslag betraktas som avdragsgilla omkostnader i förvärvskälla, t. ex. utgifter för ökade levnadskostnader. Såsom exempel på sådan i princip avdragsgill representation nämnes representation i form av måltid gentemot köpmän, som inbjudits till en på annan ort anordnad uppackning.

Beträffande övriga slag av representationsutgifter, som inte har denna karaktär av ökade levnadskostnader, föranledda av själva formerna för yrkesutövningen och vilka därför mer eller mindre är att hänföra till levnadsvanor och levnadsstandard för vissa grupper yrkesutövare, bör enligt

de sakkunniga stor återhållsamhet iakttas vid meddelande om föreskrifter om avdragsrätt, särskilt med tanke på att någon motsvarande avdragsrätt inte finns inom andra förvärvskällor.

De fall, som de sakkunniga i enlighet härmed finner böra föranleda avdragsrätt, kan sammanfattas sålunda.

1. Utgifter för måltider och logi för person, som företagit resa från sin bosättnings- 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 utgifterna.

2. Utgifter för måltider, som rörelseidkare eller representant för honom under affärsresa bjuder kund på, under förutsättning av mera betydande avstånd från den ort, där rörelsen bedrivs, och måltiden intas i direkt samband med viss affärsuppgörelse av större betydelse. Den här avsedda avdragsrätten åsyftar i första hand den s. k. handelsresanderepresentationen i mera egentlig och begränsad betydelse, men framhåller de sakkunniga, förslaget innefattar icke någon obetingad rätt till avdrag för sådan representation. Även härvidlag förutsättes, att de allmänna villkoren för avdrag är uppfyllda.

3. Utgifter för representation i samband med invigningar, jubileer o. dyl. Såsom villkor för avdragsrätt bör enligt de sakkunniga gälla, att representationen sker vid tillfällen av större betydelse för rörelsen och att den inte huvudsakligen är att anse såsom en intern angelägenhet. Kostnader för jubileer inom mindre företag utan nämnvärt allmänt intresse torde, enligt de sakkunnigas mening, icke böra föranleda avdragsrätt utan fråga bör vara om mera remarkabla jubileer, som mera allmänt uppmärksammas utifrån.

4. Utgifter för representation gentemot egen personal i form av enklare personalfester. De sakkunniga framhåller att intern representation i vissa fall kan ha viss anknytning till fördyrade levnadskostnader, medan sådan representation i andra fall huvudsakligen har karaktär av gästfrihet och sällskaplig samvaro, som icke bör medföra avdragsrätt såsom för omkostnader. Detta får anses gälla även om samvaron anordnats inte endast för att bereda rekreation och förströelse eller såsom uppmuntran utan även för gemensamt dryftande av angelägenheter som rör företaget. Härunder faller t. ex. styrelsemiddagar och personalfester. De sakkunniga föreslår att avdragsrätt härvidlag endast skall föreligga beträffande enklare personalfester för ett större antal deltagare. Såsom gräns anges 20 à 25 deltagare. Inom de minsta företagen torde enligt de sakkunniga ett sådant personligt förhållande få anses föreligga mellan rörelseidkare och anställda, att samvaron huvudsakligen är att hänföra till umgänge. På liknande sätt bör betraktas tillställningar, som större företag anordnar för endast några få deltagare.

Såsom allmänna förutsättningar för avdragsrätt bör enligt de sakkunnigas uppfattning dessutom gälla, att — i den mån fråga icke är om jubileer o. dyl. — den samvaro, som föranleder utgiften, är betingad av behovet att dryfta angelägenheter, som avser rörelsen. Utgifter i syfte att återgälda gästfrihet eller att påverka personer, som i sitt förhållande till den skattskyldige har att iakttaga opartiskhet, bör sålunda inte medföra avdragsrätt. Ytterligare anses böra gälla, att avdragsrätten endast omfattar skäligen kostnad. De sak-

kunniga förutsätter, att anvisningar till vägledning för bedömning av skäligheten av kostnaderna utfärdas av riksskattenämnden.

För att inte försämra svenska företags möjligheter att göra sig gällande finner de sakkunniga vidare erforderligt med föreskrifter, enligt vilka utgifter för representation gentemot utomlands boende personer må kunna betraktas som avdragsgilla även om utgifterna går utöver vad som eljest godtas för avdrag. Dock bör här krävas, att fråga är om »nödiga» utgifter och att avdragsrätten sålunda vid en objektiv bedömning framstår såsom påkallad med hänsyn till rörelsens ändamålsenliga bedrivande. Vidare förutsettes att utgifter för ifrågavarande representation skall redovisas och i erforderlig omfattning bli föremål för prövning på samma sätt som gäller för representation i övrigt.

I detta sammanhang kommer de sakkunniga även in på de farhågor, som stundom uttalats för att en reglering av svenska skattskyldigas rätt till representationsavdrag skulle menligt inverka på förmågan att här i riket konkurrera med utländska företag, som har större avdragsmöjligheter enligt hemlandets skattelagstiftning och därför kan utöva större representation än som överensstämmer med de föreslagna reglerna. De sakkunniga anför rörande dessa farhågor bl. a. följande.

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 jämvikt 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.

En reglering av avdragsrätten enligt dessa riktlinjer bör enligt de sakkunnigas mening även innefatta ett uttryckligt stadgande om att avdragsbestämmelserna — liksom även uppgiftsskyldigheten — också gäller sådana kostnader vilkas natur av representationsutgifter inte framgår direkt av utgifternas beteckning i räkenskaper eller verifikationer. De sakkunniga åsyftar här s. k. indirekta representationskostnader i form av t. ex. avdrag för värdeminskning eller underhåll av inventarier, som utnyttjas för representation, samt reparation av fastigheter, avlöning till hemhjälp och inköp av livsmedel och drycker m. m. för ändamålet.

Frågan om och i vad mån en viss representationsutgift är att hänföra till avdragsgill omkostnad i rörelsen i enlighet med den föreslagna regleringen bör vidare, framhåller de sakkunniga, bedömas oberoende av om utgiften bokförts såsom omkostnad i rörelseidkarens räkenskaper eller om

den bestritts av en anställd med anlitan­de av särskilt utgående representa­tionsersättning. Därest utgiften icke godtages som omkostnad blir emellertid såsom tidigare antytts resultatet olika, beroende på hur utgiften gäldats. Har den bokförts direkt som omkostnad, höjes rörelseidkarens inkomst och därmed ernås rättelse på tillfredsställande sätt. Har utgiften däremot be­stritts från anställds representationsersättning leder gällande allmänna reg­ler till att ett vägrat avdrag medför en högre beskattning för den anställde eller också att ingen rättelse av felaktigt avdrag kommer till stånd. Enligt de sakkunniga torde det nämligen ofta befinnas, att den anställde inte kan vägras avdrag med representationsersättningens belopp, om han använt det­ta helt till representation för rörelsen.

För att ernå ett riktigt resultat vid sistnämnda form av representations­utövning föreslår de sakkunniga, att rörelseidkare inte längre skall anses berättigad till avdrag för representationsersättning till anställda enbart på grund av att ersättning utbetalts, utan det skall prövas i vad mån ersätt­ningarna avsett utgifter som kan hänföras till driftkostnader i rörelsen. Är så ej fallet skall avdrag vägras, såvida inte ersättningen till viss del är att anse som avdragsgill löneförmån för den anställde. Å andra sidan skall då den uppburna ersättningen icke utgöra skattepliktig intäkt för den anställ­de i vidare mån än behållning därav uppkommit. De sakkunniga anför vi­dare härom.

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.

Avslutningsvis tar de sakkunniga upp några mera speciella spörsmål. Så­lunda framhålles att det förekommer reklammetoder, som har viss anknyt­ning till representation. Här åsyftas exempelvis gåvor av mindre föremål, bjudande av förfriskningar vid varudemonstrationer, studiebesök o. dyl. Det torde emellertid enligt de sakkunniga som regel inte här uppstå några svårigheter med gränsdragningen. Förslagen gäller icke heller egentliga reklamutgifter och de sakkunniga har icke funnit behov föreligga av några särskilda föreskrifter beträffande sådana utgifter i förevarande samman­hang.

De sakkunniga tar slutligen upp de krav som framförts, om att avdrag borde vägras för utgifter för alkoholdrycker i representationssammanhang. Det är förklarligt, framhåller de sakkunniga, att förslag härom framförts och skäl kan anföras till stöd för en sådan begränsning av avdragsrätten. Utgifter för alkoholhaltiga drycker torde praktiskt taget aldrig objektivt sett kunna betecknas som direkt nödvändiga omkostnader. Om det emellertid förutsattes, att avdrag för representation medges endast i den begränsade omfattning som förslagen innebär, synes det de sakkunniga tveksamt, om tillräckliga skäl föreligger att göra någon skillnad mellan utgifter för alkoholhaltiga drycker och andra representationsutgifter. De sakkunniga utgår från att vid bedömande av skäliga kostnader för olika slag av representationsmåltider, kostnaderna skall avvägas så, att däri inryms utgifter för drycker i endast mycket måttlig omfattning.

#### **De sakkunnigas förslag rörande representation i tjänst**

I fråga om den skattemässiga behandlingen av representationsutgifter i förvärvskällan tjänst kan man enligt de sakkunniga i första hand särskilja skattskyldiga med rörelseliknande förvärvsverksamhet och skattskyldiga med fast inkomst av tjänst. Inom sistnämnda kategori uppmärksammar de sakkunniga dessutom särskilt befattningshavare i statlig, kommunal eller därmed jämförlig tjänst, som genom sin ställning har vissa representationsförpliktelser utan att uppbära någon ersättning härför av arbetsgivaren.

Typiskt för förstnämnda kategori är, framhåller de sakkunniga, att den skattskyldiges bruttoinkomster utgår i form av provision e. dyl. i förhållande till verksamhetens omfattning och att en väsentlig del av bruttoinkomsten åtgår för bestridande av utgifter och omkostnader för verksamhetens bedrivande eller med andra ord för inkomstens förvärvande. Den skattskyldige bestämmer helt eller huvudsakligen hur verksamheten skall bedrivas. Då verksamheten sålunda bedrivs under i huvudsak samma betingelser som rörelse finner de sakkunniga naturligt att dessa skattskyldiga i avdragshänseende likställes med rörelseidkare och de sakkunniga föreslår att föreskrifter härom intages i en ny anvisningspunkt till 33 § kommunalskattelagen.

I fråga om skattskyldiga med fast tjänsteinkomst, som utövar representation på uppdrag av rörelseidkaren och åtnjuter ersättning härför, kan, såsom de sakkunniga redan tidigare påpekat, ingen skattepliktig förmån anses ha åtnjutits genom representationsutövningen i vidare mån än behållning uppstått. Erfarenheten visar emellertid, framhåller de sakkunniga, att det ytterst sällan om ens någonsin förekommer, att skattskyldig med inkomst av tjänst medger att behållning uppkommit å uppuren ersättning eller att skattskyldig anser sig ha åtnjutit någon naturaförmån genom den utövade representationen.

Under dessa förhållanden finner de sakkunniga, att det i vad avser representationsutgifterna närmast framstår såsom en onödig omgång med



det nuvarande på bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen grundade systemet, att uppuren representationsersättning i princip skall betraktas som skattepliktig bruttoinkomst. För att vägrad avdragsrätt för representation, som utövats för arbetsgivarens räkning, icke skall drabba den anställde i stället för arbetsgivaren föreslås därför såsom redan anförts, att avdragsrätten i första hand skall prövas vid arbetsgivarens taxering och att avgörande därvid skall vara, i vad mån den anställdes verifierade utgifter är att anse som avdragsgill representationskostnad eller avdragsgill löneförmån ur rörelsens synpunkt. För den anställdes del innebär förslaget att som skattepliktig inkomst endast skall upptagas uppkommen behållning av representationsersättning eller värdet av skattepliktig förmån, som åtnjutits genom representationen. De sakkunniga anför vidare beträffande förslaget i denna del bl. a. följande.

Om de föreslagna bestämmelserna genomföres, kommer prövningen av befohgenheten 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 uppbar 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.

Det förhållandet, att ifrågavarande inkomsttagare enligt förslaget icke blir berättigade till representationsavdrag, kan, framhåller de sakkunniga, formellt innebära en skärpning gentemot vad som nu gäller. Emellertid är numera mycket ovanligt att anställd, som icke erhåller representationsersättning av arbetsgivaren, medges avdrag för representationsutgifter vid taxeringen. Utgifterna betraktas med andra ord som levnadskostnader. Frågan blir i allmänhet icke aktuell annat än för skattskyldiga med jämförelsevis hög tjänsteinkomst och det kan i sådant fall antas, uttalar de sakkunniga, att inkomsten bestämts med hänsyn till att den anställd skall kunna — utan att avdragsrätt föreligger — idka umgänge och visa gästfrihet i den omfattning som svarar mot tjänsten och inkomsten.

Skulle åtgärder vidtas i den riktning, som förslaget i denna del syftar till, synes enligt de sakkunnigas uppfattning anledning icke föreligga att vidtaga någon ändring i vad som nu gäller för skattskyldiga i allmän tjänst, som endast i undantagsfall när alldeles speciella omständigheter föreligger anses berättigade till avdrag för representationsutgifter. Skulle emellertid någon begränsning icke åvägabringas i vad avser andra gruppers möjlighet till så-

dana avdrag, finner de sakkunniga, att rättvisan kräver viss omprövning av i allmän tjänst anställdas rätt till avdrag för representationsutgifter.

### Deklarations- och uppgiftsskyldighet

Enligt de sakkunnigas mening är det av grundläggande betydelse för en bättre ordning på förevarande område, att vid sidan av en reglering av avdragsrättens omfattning möjligheter beredes för taxeringsmyndigheterna att kontinuerligt följa avdragsyrkandena så att närmare undersökning kan ske, där så anses erforderligt. Sedan länge gäller att vissa slag av avdrag skall redovisas öppet i deklARATIONERNA och anledningen härtill har varit att det på grund av risken för missbruk ansetts erforderligt att en åtminstone summarisk kontroll av avdragen bör kunna ske redan vid deklARATIONSGRANSNINGEN. Starka skäl föreligger enligt de sakkunniga att åvägabringa liknande kontrollmöjligheter även beträffande representationsutgifterna.

Såsom framgått av det tidigare anförda anser de sakkunniga, att nuvarande föreskrifter i 26 § taxeringsförordningen om öppen redovisning av rese- och representationskostnader icke är tillfredsställande. Värdet av denna uppgiftsskyldighet begränsas av att lämnade uppgifter icke ger upplysning om representationsutgifternas andel av det angivna beloppet och ej heller om arten av de utgifter, för vilka den skattskyldige tillgodofört sig avdrag. För närvarande kan därför uppgifterna knappast vara till annan nytta än som underlag för bedömning om närmare undersökning bör verkställas. Härtill kommer emellertid att många skattskyldiga utnyttjar möjligheten att inte lämna uppgift förrän på anmaning.

Enligt de sakkunnigas uppfattning är det av vikt att genom särskild föreskrift inskärpes, att representationsutgifter icke är avdragsgilla med mindre tillfredsställande utredning föreligger om utgifternas storlek och beskaffenhet. De sakkunniga föreslår att detta krav fastslås i punkten 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen och att därvid avses, att räkenskaperna eller vid sidan därav förda anteckningar innehåller upplysningar beträffande varje särskild utgift till ledning för bedömning i vad mån utgiften ger avdragsrätt enligt de för denna gällande föreskrifterna.

Därjämte föreslår de sakkunniga, att avdrag för representationskostnader skall redovisas öppet i rörelseidkarnas deklARATIONER. Beträffande denna uppgiftsskyldighets skattetekniska utformning anför de sakkunniga följande.

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.

Beträffande sådana grupper rörelseidkare, i fråga om vilka kontrollbehovet är störst, föreslår de sakkunniga dessutom, att nu nämnda uppgiftsskyldighet med stöd av i 30 § taxeringsförordningen införda bestämmelser skall kompletteras med skyldighet att vid deklarationen foga en specifikation enligt särskilt formulär över avdragna representationskostnader. Detta synes enligt de sakkunniga böra åligga fysiska personer, en- och fåmansbolag och jämförliga ekonomiska föreningar, handels- och kommanditbolag samt part-rederier. För andra aktiebolag och ekonomiska föreningar anses dock denna uppgiftsskyldighet icke vara av behovet påkallad och skulle därtill bli jämförelsevis betungande utan att vara till däremot svarande gagn. I avslutning härtill anför de sakkunniga dessutom bl. a. följande.

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 utövande 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.

#### IV. Remissyttrandena

##### Allmänna synpunkter

Remissinstanserna delar allmänt de sakkunnigas uppfattning att man bör söka få till stånd en bättre ordning i fråga om rätten till avdrag för representationsutgifter i syfte att undanröja det missbruk som råder. I några remissyttranden framhålles, att nuvarande otillfredsställande förhållanden skulle försvinna om avdragsrätten slopades helt och att skäl kan anföras för en sådan åtgärd. Ingen remissinstans har emellertid obetingat ansett sig böra förordna en så radikal lösning. Vissa uttalanden till förmån härför göres dock.

Sålunda framhåller *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* bl. a. följande.

Länsstyrelsens uppfattning är att en reform i fråga om representationsavdragen bör bygga på en självständig bedömning av förhållandena inom näringslivet. Härvid bör hänsyn tagas till å ena sidan näringsidkarens be-

hov av avdrag för verkliga omkostnader och å andra sidan det allmännas krav på att skattereglerna bliva så enkla som möjligt och att onödiga utgifter för ren konsumtion icke får bestridas av obeskattade medel. Vill man nå ett praktiskt resultat mot det rådande missbruket i fråga om avdragsmöjligheternas utnyttjande synes en lämplig väg vara att som en huvudregel stadga förbud mot avdrag. Taxeringsintendenten i detta län har i bifogade promemoria föreslagit att förbudet mot avdrag för representationsutgifter skall göras ovillkorligt eller i varje fall mera omfattande än enligt de sakkunnigas förslag. En reform av antytt slag skulle skapa ökad klarhet och i hög grad tillfredsställa kontrollintressena och länsstyrelsen hyser intresse för denna linje. Förslagets genomförande torde emellertid förutsätta, att de ekonomiska verkningarna därav för olika branscher blivit närmare belysta och att näringslivets organisationer får tillfälle att yttra sig över förslaget.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län finner starka skäl tala för att, i enlighet med de sakkunnigas förslag, utgifter för sällskapsliv, värdskap, nöjen, gåvor och annan representation genom uttrycklig lagbestämmelse hänföres till sådana levnadskostnader, för vilka avdrag icke må åtnjutas vid taxeringen. För att inte skatteorättvisor och olikheter skilda skattskyldiga emellan skall uppstå anser länsstyrelsen därjämte angeläget, att de nya bestämmelserna tillämpas lika för alla skattskyldiga oberoende av bransch, kundkrets, företagsstorlek m. m. och att undantagsregler icke tillskapas utan att synnerligen starka skäl kan anföras härför. Med beaktande härav finner länsstyrelsen de sakkunnigas motiveringar för undantagen från huvudregeln icke helt övertygande. De härför åberopade skälen synes med lika stor kraft kunna åberopas för rätt till avdrag även för många andra slag av representationsutgifter. Länsstyrelsen framhåller i anslutning härtill bl. a. följande.

Vid bedömande av hållbarheten i de sakkunnigas skäl för de föreslagna undantagsbestämmelserna bör vidare beaktas att ett undantagslöst slopande av avdragsrätten för alla slag av representationsutgifter självfallet icke kommer att medföra att all representation behöver upphöra utan endast att den skulle komma att begränsas med hänsyn till det nya kostnadsläge, som skulle uppstå genom att utgifterna finge bestridas utan avdragsrätt vid taxeringen. En sådan begränsning av representationsvanorna är enligt länsstyrelsens mening önskvärd.

Härtill kommer att de föreslagna undantagsbestämmelserna säkerligen komma att förorsaka besvärliga gränsdragnings- och bedömningsfrågor vid tillämpningen och att därigenom risk uppkommer för förlust av såväl den med huvudregeln åsyftade ökade rättvisan och likformigheten som den med huvudregeln åsyftade rationaliseringen av taxeringsarbetet.

Länsstyrelsen anser därför i första hand, att de föreslagna undantagsbestämmelserna inte bör genomföras, och i andra hand att det i vart fall bör införas ett uttryckligt förbud mot avdrag för kostnader för spritdrycker och vin.

Remissinstanserna är eljest allmänt av den uppfattningen, att avdragsrätt för representationsutgifter i princip bör föreligga och att — i överensstämmelse med vad som uttalats i direktiven för de sakkunniga — åtgärder vidtages i syfte att förhindra missbruk. Sålunda anför t. ex. *kammar-rätten* bl. a. följande.

I betänkandet har anförts en del exempel på kostnader, för vilka skattskyldiga yrkat avdrag såsom för representationsutgifter och vilka kan tjäna som illustration till vilka extrema former, representationen ibland kan antaga. Kan skattskyldiga bereda sig avdrag för kostnader för dylik representation och därigenom nedbringa sin beskattning, ter sig detta givetvis stötande. En rörelseidkare eller en handelsresande får dock normalt antagas icke åsamka sig större representationskostnader än han anser sig nödsakad till. Den del av kostnaden, som motsvaras av minskad skatt, uppgår väl som regel icke ens till hälften av kostnaden. Vidare kan man väl utgå ifrån, att en person, som arbetar rationellt och metodiskt, icke vill ägna sig åt representation i större omfattning än han känner sig tvungen till. Vid övervägande av vad som i skattelagstiftningen bör göras för att förhindra missbruk av avdragsrätten för representationskostnader bör förekommande missförhållanden icke få skymma blicken för att det även i en efter suna ekonomiska principer bedrivna förvärvsverksamhet kan vara nödvändigt att nedlägga betydande kostnader på representation för att den skattskyldige skall kunna hävda sig i konkurrensen.

Uttalanden av liknande innebörd återkommer i flertalet yttranden. Många remissinstanser anser att de sakkunniga framlagt alltför långtgående förslag. Här om anför t. ex. riksskattenämnden följande.

Riksskattenämnden kan instämma i vad som sålunda uttalats i direktiven för de sakkunniga, vilket med andra ord innebär att även riksskattenämnden anser att lagstiftningsåtgärder erfordras. Enligt riksskattenämndens mening ha emellertid de sakkunniga gått väsentligt längre än vad som med hänsyn till syftet med utredningen och till näringslivets arbetsförhållanden framstår som skäligt. De sakkunniga ha föreslagit regler, vilka skulle i icke oväsentlig grad förhindra även sådan representation, som av seriösa företag bedömes som naturlig och med hänsyn till företagets intressen riktig. Härtill kommer, att de föreslagna reglerna enligt riksskattenämndens mening icke bliva möjliga att utan mycket stora svårigheter tillämpa och dessutom — i den mån de kunna tillämpas — i åtskilliga fall komma att verka orättvist. Nämnden har härvid beaktat bl. a. det kända förhållandet, att den tid och den personal, som står till förfogande för taxeringsarbetet i första instans, är och kommer att förbliva strängt begränsad. Det vill synas som om en strikt efterlevnad av de föreslagna bestämmelserna förutsätter en vida större och mera kvalificerad kontrollorganisation än vad man i praktiken har att räkna med.

*Lantbrukets skattedelegation* framhåller bl. a. följande.

Delegationen delar departementschefens uppfattning att ett obehörigt utnyttjande av avdragsrätten för representationskostnader o. d. bör stävjas. Samtidigt vill emellertid delegationen framhålla, att en förebyggande lagstiftning icke får ha sådan form att den från avdragsrätt utesluter utgifter för i näringslivet förekommande representation, som är av sund karaktär och har betydelse för verksamhetens främjande och utveckling. Man bör i skattelagstiftningen också ha respekt för inom affärlivet och annan förvärvsverksamhet förekommande seder och bruk. På en preventiv lagstiftning bör vidare ställas kravet, att den så långt möjligt skall vara entydig och praktiskt tillämpbar.

Delegationen anser, att de sakkunniga icke förebragt bärande skäl och motiveringar för en så långtgående skärpning av avdragsreglerna, som de framlagda förslagen innebär.

*Näringslivets skattedelegation* gör följande uttalande.

Den begränsning i avdragsrätten som åsyftas bör enligt direktiven möjliggöra, att man kommer till rätta med missbruk utan att onödigtvis försvåra vad som från kommersiella och andra synpunkter framstår som motiverat. Denna målsättning för utredningen finner vi riktig. Vi måste emellertid konstatera, att de sakkunniga icke fullföljt dessa direktivens intentioner. De sakkunniga har nämligen frångått det för beskattningen av inkomst av rörelse gällande omkostnadsbegreppet och sålunda valt en motsatt utgångspunkt vid utformningen av sitt förslag, vilket därför kommit att stå i direkt strid med kommersiella och andra sakligt motiverade intressen.

Delegationen anser att de sakkunnigas förslag inte är praktikabelt.

Liknande uttalanden göres av bl. a. *länsstyrelsen i Kalmar län, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Kooperativa förbundet, Sveriges advokatsamfund och handelskamrarna.*

*Landsorganisationen* understryker angelägenheten av att alla möjligheter tillvaratages för att komma till rätta med rådande missförhållanden. Svårigheten att åstadkomma en enhetlig behandling av representationsavdragen sammanhänger emellertid enligt organisationen intimt med det nuvarande skattesystemet. Om den direkta intäktsbeskattningen successivt minskades till förmån för någon annan beskattningsform, skulle problemet till stor del bortfalla. Frågan om en ändrad företagsbeskattning är, framhålles i yttrandet, under utredning av allmänna skatteberedningen, men då detta är ett arbete på lång sikt måste man nu söka få till stånd en reglering av representationsavdragen. Bestämmelserna får emellertid inte leda till en orimligt omfattande taxeringskontroll och inte heller från de skattskyldigas synpunkt framstå som synnerligen obilliga. Med hänsyn härtill och till den i direktiven angivna allmänna målsättningen ställer sig organisationen kritisk till de sakkunnigas förslag och anför i anslutning härtill bl. a. följande.

De särskilt angivna fall, där enligt utredningens uppfattning avdrag för representation bör medges, är godtyckligt valda och utesluter en rad situationer i vilka representationsutgift lika väl kan motiveras. De sakkunniga har trots detta icke lyckats definiera undantagsfallen så noggrant att all skälighetsbedömning kunnat undvikas. Taxeringsmyndigheternas arbete torde härigenom icke förenklas i någon större utsträckning.

Enligt LO:s uppfattning borde det ha varit klarare att helt förbjuda avdrag för representationskostnader utan undantag. Utredningen själv anför också många vägande motiv för ett sådant ställningstagande. Med hänsyn till att de praktiska konsekvenserna av en sådan lösning för närvarande icke kan överblickas, vill LO emellertid tills vidare avstå från att förorda denna linje.

Även om remissinstanserna i regel anser, att de sakkunnigas förslag är för långtgående och restriktiva och därtill förknippade med bestående praktiska tillämpningssvårigheter delar man emellertid allmänt de sakkunnigas uppfattning om, att rådande missförhållanden påkallar lagbestämmelser, som reglerar avdragsrätten till ledning för såväl de skattskyldiga som beskattningsmyndigheterna, samt en vidgad uppgiftsskyldighet för att möjliggöra

effektivare kontroll. Några remissinstanser förordar dock en fortsatt utredning av frågan i bättre överensstämmelse med den allmänna målsättning, som angivits i direktiven för de sakkunniga, och med beaktande av de erinringar som anförts mot förslagen. Uttalanden av sådan innebörd göres bl. a. av *kommerskollegium*, *länsstyrelsen i Södermanlands län*, *Kooperativa förbundet*, *Sveriges grossistförbund* och *Sveriges akademikers centralorganisation*. *Riksskattenämnden* anser inte att förslaget i befintligt skick bör läggas till grund för lagstiftning. Enligt nämnden bör man först undersöka om inte frågan kan lösas efter enklare och mindre rigorösa linjer.

Beträffande riktlinjerna för en fortsatt utredning anför *Kooperativa förbundet*, under erinran om att avdrag i praxis medgivits redan före kommunalskattelagens tillkomst, bl. a. följande.

Beträffande praxis under detta tidigare skede har de sakkunniga åberopat ett uttalande av regeringsrådet Palmgren, som synes vara värt att citera i detta sammanhang: »Vad beträffar så kallade representationskostnader, så får avdrag därför ske vid beräkning av inkomst av rörelse. Härför fordras dock som oeftergivligt villkor, att utgifterna står i omedelbart samband med rörelsen och verkligen hava till syftemål inledande eller bevarande av affärsförbindelser.» Då departementschefen i direktiven efterlyser bestämmelser, som är bättre ägnade att fylla »sin ursprungliga uppgift», synes det styrelsen, som om Palmgrens här citerade uttalande skulle kunna vara till god ledning. Sålunda bör som förutsättning för avdragsrätt såvitt gäller representationsutgifter krävas, att den skattskyldige på lämpligt sätt påvisar det samband, som finns mellan ifrågavarande utgift och rörelsens bedrivande och bibehållande (jämför 20 § KL). Däremot torde det icke vara vare sig praktiskt möjligt eller lämpligt att i lagtexten närmare ange av vilken art sambandet skall vara. Ej heller bör något krav uppställas innebärande att den skattskyldige skall visa, att utgiften varit »nödig» för rörelsens bedrivande. En sådan bevisning är ofta omöjlig att prestera bl. a. av den anledningen att frågan om representation varit »nödig» eller ej kan vara föremål för mycket skiftande uppfattningar.

Enbart syftet med representationen och sambandet mellan denna och rörelsen synes dock, tillägger förbundet, ej alltid vara tillräcklig grund för avdragsrätt. Med hänsyn till den överdådiga karaktären av vissa former av representation kan det möjligen vara lämpligt att stadga förbud för vissa slag av representation i form av dyrbarare gåvor o. dyl. Sannolikt kan dock denna fråga inte lösas uttömmande genom bestämmelser i kommunalskattelagen. Enligt förbundet synes det därför ligga närmast till hands att uppdraga åt riksskattenämnden att lämna erforderliga anvisningar till ledning för rättstillämpningen. Förbundet antyder även möjligheten att inrätta ett särskilt organ, som skulle ha samma funktion som näringslivets opinionsnämnd vid bedömning av reklamfrågor.

*Sveriges akademikers centralorganisation* anser, att de föreslagna reglerna på flera punkter är för vagt och generellt formulerade och därför ägnade att skapa besvärliga tolkningsproblem. Enligt förbundets mening hade det varit riktigare och också mera i linje med direktiven att närmare definiera och begränsa de avdragsgilla kostnaderna per person och representationstillfälle. Om man behåller den schablonmässiga bedömningen måste, framhåller

förbundet, redovisning och kontroll skärpas. Därvid bör de skattskyldiga åläggas att utförligare än för närvarande i olika huvudposter specificera sina representationskostnader och yrkade avdrag härför.

Några remissinstanser avstyrker de sakkunnigas förslag under motivering, att det bör vara möjligt att åstadkomma en tillfredsställande ordning på ett enklare sätt än genom olika lagstiftningsåtgärder. Sålunda anser *lantbrukets skattedelegation*, att förslaget i huvudsak inte är ägnat att läggas till grund för lagstiftning då det innebär alltför långtgående ingripanden i avdragsrätten för kostnader, som är normala och nödvändiga i förvärvsverksamhet. Enligt delegationens mening är de föreslagna bestämmelserna varken entydiga eller praktikabla och rådande missbruk bör kunna stävjas med betydligt enklare medel. Härom anför delegationen bl. a. följande.

Delegationen anser att en utbyggnad av uppgiftsskyldigheten i deklARATIONERNA leder till att fallen av missbruk helt eller i vart fall praktiskt taget helt försvinner. Samtidigt bör lämnas utförliga föreskrifter om hur verifikationerna skall vara beskaffade och hur övriga i detta sammanhang nödvändiga noteringar skall göras. För att redan på taxeringsnämndsstadiet uppnå en likformig bedömning av de vanligaste slagen av representationskostnader är det önskvärt att riksskattenämnden utfärdar anvisningar. I övrigt bör rättspraxis få bli vägledande.

*Svenska revisorsamfundet* anser likaledes, att rådande missförhållanden bör kunna motverkas genom tydliga, av riksskattenämnden utfärdade tillämpningsföreskrifter och en vidgad uppgiftsskyldighet. Samfundet avstyrker en lagstiftning enligt de sakkunnigas förslag och förordar en fortsatt utredning med sikte på att inom ramen för gällande beskattningsprinciper bygga upp ett enhetligt och effektivt kontrollsystem.

*Familjeföretagens förening* uttalar som sin uppfattning, att skattelagstiftningen redan i sin nuvarande utformning kan vara tillfyllest, om bara allmänheten och skattemyndigheterna ges en orientering om vad som enligt god köpmannased ingår i företagsmässigt betingad representation. Med hänsyn till att näringslivet är så växlande ter det sig enligt föreningen ogörligt att i lagtext ge enhetliga och otvetydiga bestämmelser. Däremot synes det möjligt att låta riksskattenämnden utarbeta vägledande direktiv, därvid även frågan om representation i hemmet bör kunna lösas bättre än vad som är möjligt lagstiftningsvägen. En sådan lösning av frågan bör kombineras med en öppen redovisning av representationsavdragen i deklARATIONERNA.

Liknande synpunkter på frågan anföres av *handelskamrarna för Småland och Blekinge, Västergötland och Norra Halland* samt *Örebro och Västmanlands län* ävensom av *Sveriges handelsresandeförbund*.

*Svensk industriförening* anser, att frågan bör kunna lösas genom att riksskattenämnden utarbetar schablonnormer avseende såväl rörelseidkares som anställdas representation, därvid liberalare regler än för närvarande bör införas för representation i hemmet och för representation som utövas av anställda i allmän tjänst. Föreningen vänder sig särskilt mot den föreslagna



uppgiftsskyldigheten, vilken anses alltför betungande för småindustrins del mot bakgrunden av småföretagens i allmänhet ringa och måttfulla representation.

I stort sett samma synpunkter anföres av *Svenska företagares riksförbund*, som anser att de sakkunnigas förslag direkt missgynnar de mindre företagen.

*Föreningen Sveriges aktiva handelsresande* understryker kravet på likställighet i konkurrenshänseende såväl nationellt som internationellt sett. Föreningen anser, att de sakkunnigas förslag sätter de svenska företagen i sämre läge än konkurrerande företag i bl. a. de nordiska grannländerna och förordar att frågan hänskjutes till Nordiska rådet. Föreningen avstyrker de föreslagna reglerna och anför gentemot förslaget om vidgad uppgiftsskyldighet, att det bör vara tillräckligt om taxeringsmyndigheterna vid bokföringsgranskning eller förfrågan kontrollerar avdragens riktighet. Den utbyggda taxeringsorganisationen bör enligt föreningen erbjuda möjligheter till erforderlig kontroll.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* ifrågasätter, om en skärpning av företagsbeskattningen på representationskostnadsområdet bör ske via den direkta beskattningen och om inte kravet på likformighet och rättvisa vid taxeringen bättre kan tillgodoses via den indirekta beskattningen. Länsstyrelsen anför bl. a. följande.

En skattemässig reglering av representationskostnader utöver vad som för närvarande sker vid inkomsttaxeringen bör enligt länsstyrelsens mening ske via den indirekta beskattningen genom en konsumtionsskatt. Representation består ofta av lyxkonsumtion. Uppenbarligen ligger bakom denna en ej ringa skattekraft. Då bedömningen vid urvalet av beskattningsnormer ytterst bör vila på skatteförmågan, synes det naturligt att denna skattekraft får ge sin tribut till det allmänna. Ett sådant betraktelsesätt står även i full överensstämmelse med det normala skeendet inom samhällslivet, som bl. a. kommer till uttryck vid bidragsgivning för välgörande ändamål av olika slag. Man kan ej bortse från den realiteten, att bidragsgivningen påverkas av givarens tillgång på medel, som han finner sig kunna undvara. Genomförandet av sociala förbättringar förutsätter enligt vedertagen uppfattning att medel tages i anspråk från de skattskyldiga i förhållande till deras ekonomiska resurser. Det anförda innebär självfallet inte, att en konsumtionsbeskattning endast bör gälla mera påkostad representation. Det får anses ligga i sakens natur, att beskattningen skall träffa hela det område, där den är avsedd att fungera.

I några remissyttranden riktas erinringar mot att avdragsrätten enligt de sakkunnigas förslag skulle bli begränsad till förvärvskällorna rörelse och tjänst. Sålunda framhåller *riksskattenämnden*, att omfattningen av den verksamhet, som bedrivs å ett modernt storjordbruk, icke sällan är sådan, att även i dylik förvärvsverksamhet fog understundom kan föreligga för avdrag för representationskostnader. Härvid bör hänsyn särskilt tagas till att det förhållandet, att ett jordbruk är beläget på relativt stort avstånd från större tätort, kan medföra särskilda krav på representation. *Lantbrukets skattedelegation* konstaterar, att man genom den föreslagna formuleringen

av 20 § kommunalskattelagen avskär rätten att göra avdrag för representationskostnader för stora grupper skattskyldiga, där hittills en sådan rätt självfallet föreläggat. Åtskilliga jordbruk har en omfattning, som betydligt överstiger den normala storleken av rörelsedrivande förelag. Sådana jordbruksenheter har samma behov av representation och personalvårdande åtgärder som rörelse. Även vid förvaltning av större komplex av hyresfastigheter torde motsvarande behov föreligga. Delegationen finner det vara en brist att avdragsrätten för dessa inkomstslag icke diskuterats och anser att de sakkunnigas förslag innebär en icke acceptabel diskriminering.

Liknande synpunkter anföres av bl. a. *länsstyrelsen i Kristianstads län*.

### Avdragsreglernas utformning

Även om remissinstanserna i princip tillstyrker en reglering av avdragsrätten beträffande representationskostnader råder dock, som framgått av det redan anförda, delade meningar om hur regleringen lämpligen bör utformas. Härvidlag är det främst förslagen till avdragsregler för representation i rörelse och därmed av de sakkunniga likställd förvärvsverksamhet (provisionsanställda o. likn.), som föranlett erinringar av såväl principiell som teknisk art. Men även förslagen beträffande representation av anställda med fast inkomst av tjänst har, om än i mindre utsträckning, föranlett erinringar.

I fråga om avdragsrätten för representationsutgifter i förvärvskärlan rörelse och därmed jämförlig verksamhet kan man av remissbehandlingen särskilja två olika uppfattningar med avseende på utformningen av en i lag reglerad avdragsrätt. Den ena ansluter sig till de sakkunnigas förslag om lagbestämmelser, enligt vilka avdragsrätt för utgifter för sällskapsliv, värdskap, nöjen, gästfrihet o. dyl. inte föreligger annat än i särskilt angivna undantagsfall och därvid endast i skälig omfattning. En sådan detaljreglering anser man i likhet med de sakkunniga böra kombineras med en vidgad uppgiftsskyldighet. Företrädarna för denna uppfattning återfinnes främst bland länsstyrelserna. Enligt den andra uppfattningen bör man i första hand tillskapa bättre kontrollmöjligheter genom en utvidgad uppgiftsskyldighet. För att en sådan åtgärd skall få erforderlig effekt bör därjämte i kommunalskattelagen intagas bestämmelser, som anger de allmänna förutsättningarna för avdragsrätten, till ledning för såväl de skattskyldiga som beskattningsmyndigheterna. För tillämpningen av dessa allmänna bestämmelser föreslås riksskattenämnden — eventuellt i samråd med representanter för näringslivets olika organisationer — skola utfärda erforderliga kompletterande anvisningar. Denna uppfattning företrädades bl. a. allmänt av de hörda näringsorganisationerna.

En detaljreglering i överensstämmelse med riktlinjerna i de sakkunnigas förslag förordas av *riksrevisionsverket, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Östergötlands, Kronobergs, Blekinge, Hallands, Göteborgs och Bohus, Skaraborgs, Örebro, Västmanlands, Kopparbergs, Gäv-*

leborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län, allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund och Tjänstemännens centralorganisation.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län ifrågasätter, om inte den bästa lösningen är att uppdraga åt riksskattenämnden, att efter samråd med rörelseidkarnas organisationer utforma föreskrifter för på lämpligt sätt bestämda grupper av skattskyldiga. Sådana regler kan, enligt länsstyrelsen, bättre anpassas efter bransch och tidsläge och göras mera lättillgängliga än en lagtext. Om emellertid avdragsrätten anses böra författningsmässigt regleras, har länsstyrelsen intet att erinra mot en lösning enligt de sakkunnigas förslag.

Från nu nämnda remissinstansers sida anföres dock vissa synpunkter på och erinringar mot olika punkter i de sakkunnigas förslag beträffande såväl den tekniska utformningen som den materiella innebörden.

Av synpunkter av mera formell natur må nämnas, att man i vissa fall förordar en omredigering av förslaget till anvisningar till 20 § kommunal-skattelagen för att undvika en sammankoppling av levnadskostnadsbegreppet med juridiska personers representationsutgifter. Det ifrågasättes även om inte vissa bestämmelser av mera allmän karaktär i de föreslagna anvisningarna till 29 § borde överföras till anvisningarna till 20 §.

Från remissinstansernas sida uttalas vidare allmänt bestämda farhågor för att den föreslagna utformningen av författningstexten kommer att medföra bestående gränsdragnings- och tillämpningssvårigheter. Härvid pekar man särskilt på att avdragsrätten enligt förslaget göres beroende av sådana förhållanden som att kund, som bjudits på måltid, skall vara bosatt på *mera betydande* avstånd från den ort, där den skattskyldiges verksamhet bedrivs, att representationen skall ha ägt rum i direkt samband med affärsuppgörelse av *större betydelse*, att fråga skall vara om invigning av *större* anläggning eller igångsättande av *mera betydelsefull* verksamhet där representationen kan anses vara *av vikt* för rörelsens bedrivande samt att fråga skall vara om *enklare* personalfester för ett *större* antal deltagare. Sådana allmänt hållna bestämmelser kommer enligt remissinstansernas mening att medföra betydande tolkningssvårigheter och bör ersättas med klarare regler eller förtydligas genom anvisningar av riksskattenämnden.

Erinringar anföres även mot att såsom villkor för avdragsrätt i vissa fall kräves, att den person, som blivit bjuden på kost och logi, skulle ha åtnjutit avdrag för fördyrade levnadskostnader om han själv bestritt utgiften. Härvid framhålles svårigheterna såväl för rörelseidkaren att göra en sådan bedömning som för beskattningsmyndigheterna att i efterhand kontrollera att förutsättningar för avdragsrätt föreläggas.

Vidare ifrågasättes i remissyttrandena om inte avdragsrätt bör föreligga i skälig omfattning även för representation gentemot person, som bor på den ort där den skattskyldige driver rörelse, i vart fall när det gäller större städer. Bestämmelsen att representationen skall ha ägt rum i direkt samband med större affärsuppgörelse anses av flertalet remissinstanser såsom alltför restriktiv liksom även bestämmelsen att avdragsrätt skall föreligga

endast för representation gentemot kund och inte gentemot leverantör eller i samband med studiebesök, konferenser o. likn. Allmänt anses dessutom, att avdragsrätten även bör innefatta den del av utgifterna som faller på den bjudandes egen förtäring.

Vad avser avdragsrätten för representation vid invigningar o. likn. samt för personalfester uttalas allmänt, att förslagen på ett icke godtagbart sätt missgynnar de medelstora och mindre företagen. Om avdragsrätt skall föreligga i dessa fall bör lika villkor gälla för alla. Särskilt vänder man sig mot de sakkunnigas uttalanden om att antalet deltagare skall vara minst 20 å 25 för att avdrag skall medgivas för personalfest. Skall någon begränsning gälla härvidlag anses deltagarantalet antingen böra sättas väsentligt lägre eller också sättas i relation på lämpligt sätt till hela personalstyrkan.

Beträffande representation gentemot utlänningar föreligger vissa delade meningar bland ifrågavarande remissinstanser. Flera remissinstanser förordar i enlighet med de sakkunniga en generösare avdragsrätt i dylika fall. Några remissinstanser anser däremot att samma restriktiva regler böra gälla oavsett om den, gentemot vilken representationen utövas, är svensk eller utlänning eller att i vart fall en restriktivare linje än den föreslagna bör väljas, t. ex. vid intressegemenskap. Därjämte anses bestämmelserna vara för allmänt hållna och medföra såväl tillämpnings- som kontrollsvårigheter. Vidare avvisas allmänt förslaget om att beskatta den, som åtnjutit förmån i form av representation av utländsk företagare eller företrädare för utländskt företag, bl. a. under hänvisning till att det saknas kontrollmöjligheter beträffande sådana förmåner.

I princip anser de ifrågavarande remissinstanserna riktigt att begränsningen i avdragsrätten även bör omfatta utgifter för s. k. indirekt representation. Då de föreslagna bestämmelserna inte ger tillräcklig vägledning för bedömning av avdragsrättens omfattning erfordras dock enligt remissinstanserna kompletterande bestämmelser antingen i lagstiftningen eller i anvisningar av riksskattenämnden. I några yttranden ifrågasättes emellertid om uttryckliga bestämmelser behövs på denna punkt med hänsyn till redan tillämpad praxis.

De erinringar mot olika punkter i de sakkunnigas förslag, som nu redovisats, återkommer även i yttrandena från de remissinstanser, som förordar mera allmänt hållna bestämmelser kombinerade med en utvidgad uppgiftsskyldighet. Vad som från dessa instansers sida framhålles till förmån för en annan utformning av avdragsreglerna är de betydande svårigheter som föreligger, att genom lagbestämmelser till fullo täcka alla de situationer då avdrag bör medgivas och därjämte taga erforderlig hänsyn till de skilda förhållandena inom olika branscher. Förutom att en detaljreglering enligt de sakkunnigas förslag skulle ge bestående gränsdragnings- och tillämpningssvårigheter, skulle den, framhålles i dessa yttranden, medföra en alltför stor arbetsbelastning för såväl de skattskyldiga som beskattningsmyndigheterna. Förslaget betecknas som alltför restriktivt och det betonas att

en reglering i enlighet med förslaget skulle betyda att avdrag vägras för utgifter som enligt allmänt vedertagna begrepp betraktas som driftkostnader. Detta anses bl. a. bli följden av att representationsutgifterna enligt förslaget sammankopplats med icke avdragsgilla levnadskostnader. Särskilt från näringslivets sida har man vänt sig häremot. Sålunda uttalar *näringslivets skattedelegation* bl. a. följande.

Den rättspolitiska argumentering, som de sakkunniga sökt lämna för den närmare utformningen av sitt på nämnda klassificering grundade förslag, kan sammanfattas däri, att de sakkunniga utgått ifrån vad som vid beskattning av inkomst av tjänst brukar betecknas som fördyrade levnadskostnader. Varken teoretiska eller praktiska synpunkter motiverar ett sådant avsteg från eljest tillämpade principer. Den principiella gränsdragningen mellan privat levnadskostnad och driftkostnad är nämligen betingad av att driftkostnaden till skillnad från levnadskostnaden gjorts i en på vinst inriktad yrkesmässig verksamhet. Vid ett realistiskt bedömande av lagstiftningsproblemet beträffande avdragsrätten för representationskostnader kommer man därför i stället till, att avdragsrätten — med utgångspunkt från nu tillämpat driftkostnadsbegrepp — bör så utformas, att den förhindrar missbruk och därmed jämförliga uppenbara överdrifter.

Delegationen vänder sig vidare mot att de sakkunniga till representation hänfört sådana utgifter för kost, logi m. m. åt anställda, som sammanhängar med företagets interna verksamhet, t. ex. utgifter i samband med kurser, konferenser m. m., eller som är av rent personalvårdande karaktär. De sakkunnigas förslag anses på ett otillbörligt sätt begränsa avdragsrätten för kostnader föranledda av denna nödvändiga sida av verksamheten. Enligt delegationens mening behövs härvidlag ingen reglering genom särskild lagstiftning, enär det redan nu föreligger möjlighet att ingripa mot överdrifter.

Liknande synpunkter anföres även i andra yttranden av företrädare för näringslivet, bl. a. av *Sveriges redareförening* som särskilt framhåller, att avdragsrätt även i fortsättningen bör medgivas för av rederierna bekostade resor till och från fartyg för hustrur till ombordanställda på farlyg, vilka blott sällan anlöper svensk hamn.

Härjämte framhålles allmänt att de sakkunnigas förslag inte innebär lika behandling av alla skattskyldiga utan direkt missgynnar de medelstora och mindre företagen. Vidare anser man det inte ändamålsenligt att ett företags rätt till avdrag för representationsersättning åt anställd göres beroende av i vad mån sådan ersättning blir avdragsgill vid den anställdes taxering.

Av i huvudsak nu nämnda skäl anser man från flera remissinstansers sida, att åtgärderna bör inriktas på att utan alltför detaljerade och därmed svårtillämpade och svårkontrollerbara bestämmelser åstadkomma en reglering, som erbjuder möjligheter att stävja de nu förekommande missförhållandena.

En sådan lösning förordas av *kammarrätten, riksskattenämnden, länsstyrelserna i Jönköpings, Kalmar, Gotlands, Kristianstads, Älvsborgs och Värmlands län, flertalet handelskammare, näringslivets skattedelegation, Sveriges redareförening, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveri-*

ges hantverks- och industriorganisation, Sveriges advokatsamfund och Landsorganisationen samt i princip även av Kooperativa förbundet.

Beträffande utformningen av en reglering i enlighet med nyssnämnda riktlinjer anför kammarrätten bl. a. följande.

Kammarrätten är icke övertygad om att en detaljerad lagstiftning som den föreslagna rörande avdragsrätten för representationskostnader vore ett lämpligt medel mot de missbruk, som otvivelaktigt förekommer i fråga om avdrag för representationskostnader.

Däremot kan kammarrätten vitsorda behovet av en vidgad uppgiftsskyldighet ävensom av en i 20 § kommunalskattelagen meddelad allmän bestämmelse, som ger möjlighet att medge avdrag för representationsutgifter med skäligt belopp, där med hänsyn till förebragt utredning eller eljest kända förhållanden utgiften bedömes ha varit nödvändig för en verksamhets behöriga bedrivande. Såsom exempel på en sådan regels utformning skulle kunna anges att för avdragsrätt fordras, att utgifterna stå i omedelbart samband med rörelsen och verkligen har till syftemål inledande eller bevarande av affärsförbindelser (jfr Palmgrens å sid. 21 i betänkandet återgivna uttalande) eller kan hänföras till personalvård.

Med utgångspunkt från en sådan bestämmelse skulle det därefter ankomma på riksskattenämnden att uppdraga riktlinjer till ledning vid bedömande av vad skall anses utgöra skälig representationskostnad.

Landsorganisationen anför liknande synpunkter på utformningen av bestämmelserna och uttalar.

Huruvida en utgift för representation skall berättiga till avdrag vid taxeringen eller ej måste bli föremål för en bedömning från fall till fall. Som grundval för en dylik bedömning synes lämpligen kunna läggas den av utredningen citerade regeringsrådet Palmgrens tolkning av tidigare praxis på området, nämligen att avdrag bör åtnjutas för utgifter i omedelbart samband med rörelsen i den mån de har till syfte att inleda eller bevara affärsförbindelse. Härtill bör fogas villkoret att kostnaderna med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet bör framstå såsom skäliga. Olika former av överdådig representation, dyrbarare gåvor etc. bör således ej berättiga till avdrag, även om de kan visas ha visst samband med den skattskyldiges verksamhet. När det gäller den närmare tolkningen av dessa bestämmelser bör Riksskattenämnden kunna utfärda mer preciserade anvisningar.

Även i fråga om den interna representationen gentemot anställda anser organisationen att en skälighetsprövning från fall till fall bör tillämpas, därvid antalet inbjudna inte bör vara det enda eller avgörande kriteriet. Härvidlag bör riksskattenämnden eller annat organ efter samråd med näringslivet och arbetsmarknadsorganisationerna kunna utfärda anvisningar om vilka kostnader av representationskaraktär, som kan anses vara normala för god personalvård och därmed avdragsgilla vid taxeringen. Organisationen anför vidare bl. a. följande.

I detta samband borde övervägas om inte näringslivet självt mer aktivt än vad som nu är fallet kunde medverka i arbetet att bekämpa missbruket av representationskostnadsavdragen. Även inom näringslivet borde ju föreligga ett intresse i att motverka en konkurrens som tar sig uttryck i starkt stegrade representationskostnader. Om detta kräver ett inrättande av ett särskilt organ anser sig LO ej nu ha anledning ta ställning till men vill erinra

om att när det gäller att motarbeta avarter inom reklamen en dylik institution redan finns i form av Näringslivets opinionsnämnd.

*Näringslivets skattedelegation* är i princip av samma uppfattning i fråga om utformningen av de materiella reglerna. Som villkor för avdragsrätt bör gälla, att representationen äger samband med och föranletts av den bedrivna näringsverksamheten samt att kostnaden inte varit oskäligen. I anslutning här till anför delegationen bl. a. följande.

Svaren på en rundfråga hos ett flertal företag har visat, att metoden med schablonregler, t. ex. av innebörd att kostnaden skulle vara avdragsgill inom en viss ram, bestämd i relation till företagets omsättning eller bruttovinst, icke visat sig ge ett rimligt resultat. Även på grund härav bör kommunalskattelagens regler ges ovannämnda innehåll. Erfarenheterna från utlandet ger vid handen, att utformandet av därutöver erforderliga riktlinjer för tillämpningen bör anförtros, icke åt lagstiftningen, utan åt något organ med ledande ställning inom beskattningsväsendet. — — — Det torde ankomma på Riksskattenämnden att i den mån så är möjligt genom anvisningar ge den vägledning som må visa sig erforderlig utöver en lagregel av det av oss föreslagna innehållet och därpå grundad rättspraxis. Dyliga anvisningar bör utformas efter hörande av ansvariga företrädare för näringslivet såsom t. ex. representanter för Handelskamrarnas nämnd eller motsvarande organ.

Liknande uttalanden göres av *länsstyrelserna i Kalmar, Gotlands och Värmlands län*. Sålunda anför *länsstyrelsen i Kalmar län* bl. a. följande.

Då det enligt länsstyrelsens mening på grund av representationskostnadernas natur icke är möjligt att i detalj ange vilka representationskostnader, som skola vara avdragsgilla, torde allenast allmänna bestämmelser om den avdragsgilla representationskostnadens innebörd böra införas. Sådana allmänna bestämmelser kunna utformas antingen i huvudsak överensstämmande med den av de sakkunniga föreslagna lydelsen av 4—7 styckena av punkt 15 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen eller efter samma principiella uppläggning som norska riksskattestyrets rundskrivelse nr 304 den 13 december 1957. De bestämmelser, som komma att fastställas, böra dock kompletteras med föreskrifter i taxeringsförordningen om ett ovillkorligt utredningskrav.

Enligt *riksskattenämndens* mening bör man undersöka möjligheterna att lösa frågan om avdragsrätten för representationskostnader efter andra linjer än de sakkunniga förordat. Nämnden anför bl. a. följande.

Därvid synes till en början kunna ifrågakomma att generellt förklara kostnader för vissa om »överdådigt levnadssätt» vittnande former av representation såsom icke avdragsgilla, t. ex. semesterresor, lustjakter, representationsvillor, särskilt arrangerade jaktutflykter och specialarrangerad underhållning. Riksskattenämnden vill icke bestrida, att även utgifter för dylika former av representation kunna vara mer eller mindre erforderliga i vissa internationella sammanhang men anser likväl en ensartad reglering i dessa avseenden erforderlig. Vidare borde i kommunalskattelagen införas en bestämmelse av huvudsaklig innebörd, att representationskostnader i övrigt icke äro avdragsgilla i den mån representationen avser annat än måltider, logi, teaterbiljetter och liknande uttryck för gästfrihet av sedvanlig beskaffenhet och omfattning. Riksskattenämnden vill emellertid i detta sammanhang framhålla, att nämnden är medveten om svårigheten att giva en dylik

regel en adekvat utformning. Nämnden vill även framhålla, att nämnden icke avser att taxeringsmyndigheterna skulle för varje skattskyldig verkställa någon detaljgranskning av representationens beskaffenhet och omfattning. Däremot borde i systemet ingå skyldighet för alla rörelseidkare att i den årliga deklARATIONEN uppge de totala representationskostnaderna, fördelade på ett par lämpliga huvudgrupper. Avsikten härmed skulle vara att mera allmänt få en uppfattning om representationskostnaderna vore onormala i förhållande till rörelsens art och omfång för att, där så synes vara fallet, närmare undersöka saken genom taxeringsrevision eller genom infordrande av närmare uppgifter. Befunnes därvid att den skattskyldige flagrant brutit mot den nyss angivna regeln angående i vilken utsträckning representationskostnaderna äro avdragsgilla — vilken regel borde på lämpligt sätt återges i deklARATIONSBLANKETTENS text — borde saken anmälas för eventuellt åtal för deklARATIONSBROTT.

I fråga om de sakkunnigas förslag rörande rätt till avdrag för representation i förvärvskällan tjänst är det i huvudsak endast behandlingen av fasta representationsbidrag som föranlett särskilda uttalanden. Förslaget om att provisionsresande och andra anställda med rörelseliknande förvärvsverksamhet i förevarande hänseende bör likställas med rörelseidkare har i allmänhet godtagits såsom välgrundat eller också lämnats utan erinran.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser dock, att handelsresanderepresentationen icke lösts på ett tillfredsställande sätt. Denna representation är, framhåller länsstyrelsen, ofta överdriven och överdådig, men då den huvudsakligen sker under resa utanför hemorten leder de sakkunnigas förslag inte till någon begränsning i avdragsrätten för provisionsresandenas vidkommande medan däremot handelsresande, som icke arbetar på provisionsbasis, skulle sakna avdragsrätt. Härav kan tänkas följa såväl konkurrensmässiga återverkningar till de sistnämndas nackdel som formella ändringar i anställningsförhållandena i syfte att komma i åtnjutande av avdragsrätt. En önskvärd begränsning av handelsresanderepresentationen kunde enligt länsstyrelsen möjligen åstadkommas genom att för avdragsrätt uppställa kravet, att även den kund, gentemot vilken representationen utövas, skall ha företagit resa, t. ex. inbjudits till annan ort, där uppackning sker.

Även kammarrätten konstaterar, att de föreslagna bestämmelserna innebär att avdrag för representationsutgifter inte skulle medges andra skattskyldiga med inkomst av tjänst än provisionsresande eller liknande. Denna skillnad torde dock enligt kammarrättens mening icke inge några större betänkligheter från rättvisesynpunkt om avdragsrätten för representation i rörelse begränsas i enlighet med de sakkunnigas förslag. Kammarrätten tillägger dock följande.

Kammarrätten, som emellertid i fråga om avdragsreglerna för rörelseidkare hyser en från de sakkunniga avvikande mening, anser sig böra framhålla som sin uppfattning, att visst behov av avdragsrätt föreligger även för nu ifrågavarande skattskyldiga med fast inkomst av tjänst. Enligt kammarrättens erfarenhet förekommer nämligen understundom bland denna kategori av skattskyldiga utgifter för representation, för vilka rätt till avdrag synes lika befogad som för rörelseidkarens motsvarande utgifter.



Länsstyrelsen i Västerbottens län framhåller, att systemet med representationsersättning tillämpas av åtskilliga företag, bl. a. inom skogsindustrin. Vanligen avser bidragen kostnad för representation i hemmet. Erhållna bidrag upptages som inkomst av tjänst. Avdrag för havda kostnader yrkas så gott som undantagslöst med bidragets belopp och dessa yrkanden godtas allmänt utan närmare utredning. I dessa fall skulle enligt länsstyrelsens uppfattning de sakkunnigas förslag leda till beskattning i betydligt större omfattning än hittills, enär bidragen helt eller delvis får anses vara avsedda att möjliggöra för den anställde att behålla sin levnadsstandard eller sina levnadsvanor. Detta skulle kunna föranleda en övergång till ersättning åt den anställde på grundval av verkliga utgifter med tillämpning av en särskild av arbetsgivaren fastställd taxa för representation i hemmet. Sannolikt kommer de anställda då icke att redovisa några bidragsbelopp med risk att åtnjutna förmåner blir obeskattade. Enligt länsstyrelsens mening bör därför vid ett genomförande av de sakkunnigas förslag anställds representationsersättning till sin huvudsakliga del anses som förtäckt lön och den anställde bör beskattas för densamma i motsvarande grad, oavsett hur ersättningen utbetalats. För åstadkommande av likformig och rättvis beskattning föreslår länsstyrelsen, att i kontrolluppgift för anställd med representationsbidrag skall anges vad som av bidraget utgått för representation i och utom hemmet.

Lantbrukets skattedelegation och Sveriges advokatsamfund framhåller särskilt, att avdragsrätt även bör medgivas för anställda i statlig och kommunal tjänst. Delegationen föreslår dessutom, att representationsbidrag, som utgår till vissa statstjänstemän, till skillnad mot vad som nu är fallet bör anses som skattepliktig inkomst från vilken avdrag bör medgivas med beaktande av de speciella förhållanden, varunder representationen utövats.

Länsstyrelsen i Värmlands län motsätter sig icke förslaget genomförande även om därmed följer praktiska svårigheter, men finner obilligt att slopa avdragsrätten för anställd, som av en eller annan anledning icke uppbär eller uppbär otillräcklig ersättning för representationskostnader.

I regel anser remissinstanserna det i sak riktigt, att avdragsrätten vid fasta representationsbidrag skall bedömas utifrån vad som från arbetsgivarens synpunkt är att anse såsom med driftkostnad likställd representationsutgift, att företagarens avdragsrätt för utgivna representationsbidrag skall vara begränsad i enlighet härmed samt att den anställde skall beskattas för behållning, som uppkommit å representationsbidraget, och för skattepliktig förmån, som åtnjuts genom representationen. I flera yttranden framhålles betydelsen av att företagets totala representation bedömes i ett sammanhang.

Uttalanden av denna innebörd göres av bl. a. överståthållarämbetet, kamrarrätten, Sveriges grossistförbund, Kooperativa förbundet och — i vad avser förslaget innebörd för de anställda — Sveriges handelsresandeförbund. Härvid anför överståthållarämbetet bl. a. följande.

Avdragsrätten har sålunda i princip helt knutits till rörelseidkaren/arbetsgivaren, vilket skulle få till följd, att ett företags totala representationskostnader komma att bedömas i ett sammanhang och i relation till företagets art och omfattning. Detta förhållande samt den omständigheten att frågor om avdrag i berörda hänseende i huvudsak skulle komma att prövas enbart av de relativt sett fåtaliga särskilda taxeringsnämnderna, torde vara att betrakta såsom ett led i en fortlöpande strävan efter en effektivare och mera likformig taxering. — Ett genomförande av förslaget kommer visserligen att medföra en kraftigare belastning å de särskilda taxeringsnämnderna, vilken dock icke bör överbetonas; i gengäld komma de lokala taxeringsnämnderna i stort sett att befrias från sysslande med representationsavdrag.

*Tjänstemännens centralorganisation* framhåller, att de föreslagna bestämmelserna bör leda till ökad klarhet och riktigare beskattning. Dock understrykes i yttrandet, att taxeringsmyndigheterna i större utsträckning bör godtaga avdrag för representation i hemmet, därest denna sker under former som ger avdragsrätt enligt huvudreglerna.

*Länsstyrelsen i Uppsala län* finner lösningen i princip riktig men anser, att den anställde bör skyddas mot risken att bli beskattad för sådan på uppdrag utövad representation, som sedermera av taxeringsmyndigheten bedöms som icke avdragsgill för arbetsgivaren. Detta synes kunna ske genom att representationsbidraget utgives mot redovisningsskyldighet för den anställde. Ur kontrollsynpunkt torde det enligt länsstyrelsens mening dock erfordras, att den anställde i deklaration skall upptaga bidraget som inkomst och verkställa avdrag för sina enligt de allmänna reglerna avdragsgilla representationsutgifter.

*Länsstyrelsen i Blekinge län* framhåller, att förslaget torde innebära att arbetsgivaren måste avkräva den anställde en detaljerad redovisning av bidragets användning för att kunna avgöra sin egen avdragsrätt. Detta bör dock ligga i den anställdes intresse, men, tillägger länsstyrelsen, därmed bör även kunna krävas, att arbetsgivaren i kontrolluppgift för den anställde skall upptaga såväl representationsbidraget brutto som den del därav, som utgör skattepliktig inkomst för den anställde.

*Länsstyrelsen i Västernorrlands län* återigen anser det icke möjligt att begränsa arbetsgivarens uppgiftsskyldighet till ett överskott, om vars storlek han måste förutsättas sakna kännedom. Systemet bör därför utformas så, att rörelseidkarens avdragsrätt skall bedömas på grundval av den anställdes verifikationer över utövad representation. Ingår i denna redovisning belopp, som avser icke avdragsgill representation, bör verifierade utgifter härför återföras till beskattning i företagarens deklaration. Belopp, som utbetalats till anställd utan redovisningsskyldighet, bör anses som avdragsgill lön för företaget. Då således företagaren har att avgöra, om han vill godtaga den anställdes verifikation eller betrakta motsvarande ersättning som lön, bör i kontrolluppgiften för den anställde anges förutom det kontanta representationsbidraget även det belopp, som företagaren godkänt som avdragsgill representationskostnad. Den anställde återigen skall upptaga emottaget bidrag som skattepliktig inkomst med rätt till avdrag för utövad repre-

sentation enligt till arbetsgivaren avlämnade verifikationer. Länsstyrelsen anför dessutom följande.

De kontanta representationsanslag, som utbetalas till anställda, torde hittills i regel ha avsett att täcka kostnader för representation i hemmet, när fråga icke varit om resande personal. För representation, som utförts å restaurang, erhåller ju den anställde ett kvitto, som av honom kan attesteras och överlämnas till företaget. Ofta betalas restaurangnotorna efter attest direkt av företaget utan inblandning av den anställde. Det synes tveksamt, om sådana representationskostnader bör anses ha kommit en anställd tillgodo. I praktiken torde sådana kostnader ingå i företagets »allmänna representationskostnader», som icke anses ha kommit någon särskild befattningshavare tillgodo. Länsstyrelsen anser, att efter en ändring av lagstiftningen på förevarande område anledning saknas att å löneuppgift för anställd uppföra representationskostnader, som styrkts genom restaurangnotor med den anställdes attest.

Mera kritiska synpunkter på de sakkunnigas förslag beträffande representationskostnader i förvärvskällan tjänst har emellertid även framförts vid remissbehandlingen.

Sålunda konstaterar riksskattenämnden, att det av de sakkunniga föreslagna systemet skulle innebära, att en skattskyldigs taxering bleve beroende av vad annan skattskyldig anförde eller styrkte i sin eventuella skatteprocess. En sådan ordning måste enligt nämndens mening avvisas av både principiella och praktiska skäl. Nämnden anför vidare bl. a. följande.

Emellertid anser riksskattenämnden det i och för sig önskvärt att skatte-reglerna utformas så, att ett företags hela kostnader för representation kunna bedömas i ett sammanhang. Detta måste medföra att företaget skall i sin redovisning över representationskostnader medtaga såväl direkt bestridda utgifter som utgivna, fasta representationsbidrag. Detta medför i sin tur, att den anställde liksom för närvarande har att upptaga bidraget som intäkt och yrka avdrag för havda representationskostnader. Den i och för sig tilltalande tanken att den anställde icke skulle bli skattemässigt missgynnad om han icke kunde styrka befogenheten av avdrag, svarande mot till honom utbetalad ersättning för representationskostnader, skulle sålunda icke kunna realiseras. Detta kan möjligen komma att betyda, att systemet med fasta representationsbidrag i huvudsak kommer att upphöra, eftersom de anställda kunna förmodas icke vilja taga denna skattemässiga risk. Om de sakkunnigas uttalande, att systemet med fasta representationsbidrag är statt på avveckling, är riktigt, skulle detta emellertid endast betyda ett visst påskyndande av en utveckling som likväl vore att förutse.

Riksskattenämnden anser sig icke kunna förorda förslaget om att skattskyldig, som uppburit representationsbidrag, såsom intäkt endast skall upptaga vad som inte åtgått till täckning av de därmed avsedda utgifterna. Den föreslagna regeln om beskattning av värdet av inbesparade levnadskostnader eller annan förmån, som uppkommit genom utövad representation på arbetsgivarens bekostnad, går enligt nämndens mening för långt och bör i vart fall icke äga tillämpning beträffande enstaka måltider i sällskap med kunder eller leverantörer, även om sådana måltider återkommer relativt ofta.

Länsstyrelsen i Kronobergs län finner visserligen önskvärt med en prov-

ning av representationsutgifterna i ett sammanhang, men detta förutsätter enligt länsstyrelsens mening att såväl företagarens som de anställdas deklarationer blir prövade av samma taxeringsnämnder. Så länge denna möjlighet saknas anser länsstyrelsen det nuvarande systemet vara att föredraga framför de sakkunnigas förslag.

*Länsstyrelsen i Hallands län* framhåller liknande synpunkter. Då företaget och den anställde sällan taxeras i samma taxeringsnämnd skulle företagsnämndens ställningstagande få anstå till dess den anställdes avdragsrätt avgjorts av annan nämnd. Härvid kan uppkomma att nämnderna har olika uppfattning om avdragsrätten. Med hänsyn härtill och till att rörelseidkaren för sin bedömning skulle få inhämta uppgifter från den anställde avstyrker länsstyrelsen förslaget. Länsstyrelsen tillägger, att frågan löser sig själv genom att systemet med representationsbidrag torde försvinna, eftersom en anställd ej vill utsätta sig för risken att bli beskattad för uppkommen förmån.

*Länsstyrelsen i Jönköpings län* tar upp vissa organisatoriska problem. De sakkunnigas förslag innebär, framhåller länsstyrelsen, att till de särskilda nämnderna skulle överflyttas bedömningen av de anställdas representationsutövning. Härigenom och genom den föreslagna vidgade uppgiftsskyldigheten skulle dessa nämnder få sin arbetsbörda avsevärt utökad och få långt större behov än nu av kontakter med de lokala taxeringsnämnderna. Under tiden för utbyggnaden av taxeringsassistentorganisationen kommer denna merbelastning att vara en allvarlig olägenhet och enligt länsstyrelsens mening måste omprövas, huruvida organisationens kapacitet blir tillräcklig i en sådan situation. Länsstyrelsen anser därför, att de organisatoriska problemen närmare bör undersökas innan lagstiftningsåtgärder enligt de sakkunnigas förslag genomföres.

*Sveriges hantverks- och industriorganisation* avstyrker förslaget med hänsyn till de därmed förenade praktiska svårigheterna. Då redan nu möjlighet föreligger att avkräva redovisning av de anställda för taxeringen, anser organisationen nuvarande bestämmelser vara tillfyllest.

### **Deklarations- och uppgiftsskyldighet**

Såsom framgått av det redan anförda är den allmänna uppfattningen bland remissinstanserna, att en vidgad deklarations- och uppgiftsskyldighet bör innefattas i regleringssystemet, oavsett om detta utformas enligt de sakkunnigas förslag eller enligt den av många remissinstanser förordade alternativa lösningen. För de remissinstanser, som avstyrker en materiell reglering framstår en vidgad uppgiftsskyldighet som tillräcklig garanti för att rådande missförhållanden skall försvinna. Såsom tidigare nämnts är det endast *Svensk industriförening*, *Svenska företagares riksförbund* och *Föreningen Sveriges aktiva handelsresande* som motsätter sig förslaget om en vidgad uppgiftsskyldighet. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* finner olägenheterna med en vidgad uppgiftsskyldighet utgöra ytterligare skäl för att välja den

av länsstyrelsen förordade lösningen av frågan via den indirekta beskattningen.

Med nu nämnda undantag ansluter sig remissinstanserna allmänt till de sakkunnigas förslag, att avdrag för representationskostnader, som skattskyldig tillgodogjort sig vid inkomstberäkningen, skall obligatoriskt redovisas öppet i deklarationen samt att skattskyldig skall kunna prestera tillfredsställande utredning om kostnadernas storlek och beskaffenhet. Däremot är meningarna delade beträffande den föreslagna skyldigheten för andra skattskyldiga än sådana aktiebolag och ekonomiska föreningar, som icke är en- eller fåmansföretag, att vid självdeklarationen foga en specifikation över de avdragna representationskostnaderna.

Gentemot en sådan specificering anföres, att den skulle medföra ett merarbete för såväl skattskyldiga som beskattningsmyndigheter, som knappast skulle stå i rimlig proportion till värdet därav. Med den knappa tid som står till taxeringsnämndernas förfogande anser flertalet remissinstanser det icke möjligt att vidtaga någon mera ingående granskning av uppgiftsmaterialet med hänsyn till annan förekommande kontroll. För granskningen torde även krävas ytterligare uppgifter än vad som förutsatts enligt det föreslagna uppgiftsformuläret. Kritik riktas även mot de föreslagna inskränkningarna i skyldigheten att avgiva specifikation då därigenom lika villkor icke skulle gälla för alla.

Av skäl som nu anförts avvisas förslaget om viss obligatorisk specificeringskyldighet av ett flertal remissinstanser. Enligt deras uppfattning bör det vara tillfyllest med en för alla obligatorisk skyldighet att i deklarationen öppet redovisa verkställda avdrag för representationsutgifter. I övrigt får liksom hittills ankomma på taxeringsmyndigheterna att i erforderlig omfattning efter anmaning avkräva den skattskyldige specificerade uppgifter. Det bör åligga den skattskyldige att vid anfordran på ett fullgott sätt kunna verifiera sina kostnader och styrka sin avdragsrätt.

En i enlighet härmed utformad uppgiftsskyldighet förordas av *kammarrätten, riksskattenämnden, länsstyrelserna i Östergötlands, Kronobergs, Hallands, Göteborgs och Bohus, Värmlands och Västernorrlands län, handelskamrarna, näringslivets skattedelegation, Sveriges redareförening, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Kooperativa förbundet, Sveriges akademikers centralorganisation, Sveriges handelsresandeförbund, Familjeföretagens förening och Svenska revisorsamfundet.*

Av de remissinstanser som biträder de sakkunnigas förslag förordar *länsstyrelserna i Stockholms och Älvsborgs län* den uppmaningen, att det bör föreligga möjlighet för länsstyrelsen att medgiva dispens från skyldigheten att avgiva specifikation. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* förordar i princip en för alla obligatorisk sådan skyldighet, dock att dispens härifrån bör kunna medgivas storföretag, för vilka arbetet med en specificering skulle framstå som särskilt betungande. En för alla obligatorisk specificeringskyldighet förordas därjämte av *länsstyrelserna i Gotlands och Gävleborgs län,*

dock föreslår förstnämnda länsstyrelse ett generellt undantag för juridiska personer, vilkas representationskostnader ej uppgått till förslagsvis 500 kronor.

I övrigt biträdades de sakkunnigas förslag om öppen redovisning i kombination med viss specificeringsskyldighet av *överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Kalmar, Skaraborgs, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län, allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden, Sveriges advokatsamfund, lantbrukets skattedelegation, Landsorganisationen och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund*. Härvid anför Landsorganisationen bl. a. följande.

LO har inget att erinra mot utredningens förslag i denna punkt. Härigenom kan väl icke en fullständigt effektiv kontroll vinnas att avdragsrätten icke kommer att överträdas i vissa fall om de skälighetskriterier LO förordnat läggs till grund för bedömningen av densamma. De värsta fallen av missbruk torde emellertid kunna beivras genom detta.

Den obligatoriska särredovisningen av representationskostnaderna i deklarationen ger dessutom den fördelen att man får bättre överblick över representationskostnadernas storlek och betydelse för näringslivet som helhet såväl som utgifternas fördelning mellan olika branscher och företag. Härigenom kommer så småningom ett omfattande erfarenhetsunderlag för en förnyad prövning av hela frågan om representationskostnadernas behandling vid taxeringen att erhållas. En sådan översyn bör enligt LO:s uppfattning ske efter exempelvis en femårsperiod och syfta till att åstadkomma en förenkling av taxeringsarbetet antingen genom införande av schablonavdrag eller ett totalförbud för avdrag av representationskostnader.

I några fall anföres även särskilda synpunkter på specificeringens utformning. Sålunda förordas i några remissyttranden att uppgift skall lämnas om utgifter för vin och sprit, om orten, där representationen ägt rum, samt om såväl gästens namn och adress som det företag han representerar.

Oavsett inställningen till uppgiftsskyldighetens utformning understrykes allmänt kravet på, att den skattskyldige skall på ett fullt godtagbart sätt kunna styrka sin avdragsrätt genom verifikationer och genom en ordnad bokföring eller systematiskt förda anteckningar.

*Länsstyrelserna i Östergötlands samt Göteborgs och Bohus län* framhåller härvidlag, att hotell- och restaurangnotor ofta har ett ringa bevisvärde, enär de ej ge tillräcklig vägledning för bedömning av om avdragsgill representation verkligen förelegat. Det är därför enligt länsstyrelserna önskvärt med närmare klargörande, t. ex. genom anvisningar från riksskattenämnden, om de krav som bör ställas på underlaget för avdragsyrkandena.

*Länsstyrelsen i Kristianstads län* ifrågasätter om inte i 41 § kommunal-skattelagen kunde stadgas, att representationskostnader och liknande kostnader skall återföras till beskattning i den mån den skattskyldige inte genom särskild utredning visar sig berättigad till avdrag. *Svenska revisorsamfundet* anför i denna fråga bl. a. följande.

Skyldigheten att efter anmaning lämna specificerad uppgift bör fullgöras genom ifyllande av ett för alla skattskyldiga enhetligt formulär. Uppgifter-na bör grundas på kronologiska noteringar med förslagsvis angivande av oli-

ka typer av representationskostnader, antalet tillfällen och antalet vid varje tillfälle deltagande personer ävensom motivet. Vidare bör den skattskyldige kunna göra sannolikt, att representationen avser en affär eller en affärsförbindelse av sådan betydelse, att kostnaden med hänsyn härtill varit behöfelig. Däremot kan man självfallet icke fordra, att den intjänade intäkten styrkes för varje representationstillfälle. Enbart den överskådlighet, som på detta sätt vinnes, bör enligt samfundets mening avsevärt underlätta taxeringsmyndigheternas granskning och bedömning. Samfundet finner det därtill helt naturligt, att Riksskattenämnden anförtros uppgiften att utfärda normer för denna bedömning.

Liknande synpunkter anföres av *näringslivets skattedelegation, Kooperativa förbundet och handelskamrarna.*

Beträffande den allmänt förordade öppna uppgiftsskyldigheten i deklaration framhåller *riksskattenämnden* att det bör uttryckligen stadgas att därvid skall anges både direkta representationsutgifter och utgivna representationsbidrag. Därjämte bör nämnden ges möjlighet att genom lämplig avfattning av vederbörliga deklaraionsblanketter föranstalta om uppdelning av representationskostnaderna i vissa huvudgrupper.

För en sådan uppspjälkning av avdragsyrkandena anför *länsstyrelsen i Hallands län* bl. a. följande.

Som förslaget utformats torde endast skattskyldiga med obetydliga representationskostnader ha någon praktisk möjlighet efterleva bestämmelsen. Anmärkas kan vidare att det ur likformighetssynpunkt inte är tilltalande, att från uppgiftsskyldighet undantaga sådana aktiebolag som icke äro hänförliga till kategorin familjeföretag.

Enligt länsstyrelsens mening bör bestämmelserna i stället utformas så, att samtliga representationskostnader skall upptagas synligt i deklarationen, icke i en post utan i ett flertal poster uppspaltade på olika grupper, exempelvis

- 1) restaurangrepresentation
- 2) representation i hemmet
- 3) representation i form av reklamartiklar o. dyl.
- 4) övrig representation med beskrivning av representationens art
- 5) icke avdragsgilla representationskostnader.

Med en sådan uppspaltning tvingas den skattskyldige — för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet — att ordna sin bokföring så att alla representationsutgifter samlas å ett konto. Däremot kommer själva uppgiftslämnandet att bli avsevärt mindre betungande för den skattskyldige än enligt den föreslagna metoden.

*Näringslivets skattedelegation* framhåller, att en uppspjälkning av avdragsyrkandena t. ex. på representation inom och utom landet synes erbjuda ett ändamålsenligt underlag för skattekontrollen och förordar att riksskattenämnden samråder med redovisningsexpertis inom näringslivet för en sådan utformning av uppgiftsskyldigheten.

Liknande synpunkter anföres av flertalet handelskammare, *Sveriges grossistförbund* och *Familjeföretagens förening.*

## V. Departementschefen

I den allmänna skattediskussionen har under senare år med allt större skärpa hävdats, att rätten att vid inkomsttaxeringen åtnjuta avdrag för utgifter för representation och liknande ändamål missbrukats i betydande utsträckning. Det synes därför angeläget att avdragsrätten för dylika kostnader nu regleras.

Då avdrag för representationskostnader hittills medgivits vid beskattningen har detta haft sin grund i den i 20 § kommunalskattelagen inskrivna allmänna regeln att avdrag medges för alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Något stadgande, som närmare reglerar denna avdragsfråga, finnes således inte. Enligt en utbredd uppfattning har utvecklingen medfört att vissa skattskyldiga under representation hänför icke obetydliga kostnader, som mer har karaktär av levnadskostnader. Härigenom har de förskaffat sig avdrag vid beskattningen för dylika kostnader i strid mot det generella avdragsförbudet enligt nyssnämnda lagrum för levnadskostnader. Med anledning härav har i olika sammanhang, bl. a. genom motioner i riksdagen, framställts krav på en begränsning av avdragsrätten för representationskostnader.

Den av skattelagssakkunniga gjorda utredningen i syfte att närmare reglera frågan om avdrag för representationskostnader och liknande utgifter har otvetydigt visat, att avsevärda missförhållanden råder i fråga om avdragsrätten och att dessa missförhållanden tenderar att bli allt mer omfattande. Jag kan härvid inskränka mig till att hänvisa till de exempel från taxeringsarbetet som anförts i betänkandet.

Enligt de sakkunniga torde de främsta orsakerna till missförhållandena vara att skattelagstiftningen för närvarande inte drar någon klar gräns mellan levnadskostnader och omkostnader i förvärvskälla, och att möjligheterna för taxeringsmyndigheterna till effektiv kontroll av yrkade avdrag är otillräckliga. Såsom närmare framgår av det föregående är innebörden av de sakkunnigas förslag i korthet att rätten till avdrag för representationskostnader detaljmässigt regleras genom bestämmelser i kommunalskattelagen. Härjämte förordar de sakkunniga att avdrag för representationskostnader alltid skall redovisas öppet i självdeklarationen och att avdrag inte skall medges om inte den skattskyldige kan förebibringa tillfredsställande utredning om utgifternas storlek och beskaffenhet.

Vid remissbehandlingen har behovet av lagstiftning på området allmänt vitsordats. Därvid har framhållits att en lagstiftning är önskvärd inte blott för att förhindra missbruk utan även för att skapa klarhet om vad som gäller på området. Det understrykes allmänt att varken de skattskyldiga eller taxeringsmyndigheterna för närvarande har den kunskap om avdragsrättens innebörd som är nödvändig för att taxeringarna i hithörande del skall bli likformiga och rättvisa.

Flertalet remissinstanser har vidare instämt i de sakkunnigas uttalanden



att en av de främsta anledningarna till att representationsutgifterna icke i tillräcklig utsträckning kommer under granskning är att de i allmänhet inte redovisas synligt i deklARATIONERNA. Icke sällan har utgifterna i räkenskaperNA förts bland övriga omkostnader. En utökad uppgiftsplikt i förevarande hänseende har bedömts såsom nödvändig och lämplig av så gott som alla remissinstanser för att man skall komma till rätta med förekommande missbruk. Vissa instanser har dock ansett särskilda materiella regler obehövligen och funnit syftet kunna uppnås genom ökning av uppgiftsplikten i förening med anvisningar av riksskattenämnden till ledning för bedömningen av yrkade avdrag.

Från många remissinstansers sida har gjorts gällande att skattelagssakkunniga gått för långt i sitt förslag. Främst har därvid invänts att ett genomförande av förslaget i befintligt skick skulle medföra inte endast att missbruk stävjas utan även att avdrag för sådan representation, som från affärsrättsliga synpunkter ter sig naturlig och berättigad och således enligt allmänna skatteregler borde vara avdragsgill, kommer att vägras. Det har vidare framhållits att de sakkunnigas förslag inte innebär någon tillfredsställande lösning från praktisk synpunkt och att frågan över huvud taget inte kan lösas efter den metod de sakkunniga valt. Det har således ansetts praktiskt ogörligt att — såsom de sakkunniga föreslagit — uttömmande reglera avdragsrätten genom bestämmelser i kommunalskattelagen. Från många håll har i stället förordats ett annat av de sakkunniga redovisat men av dem avvisat alternativ, nämligen att i författningstexten mera allmänt ge uttryck för efter vilka grunder avdragsrätten skall bedömas och uppdra åt riksskattenämnden att ge anvisningar för bestämmelsernas tillämpning. Såsom ett nödvändigt komplement ingår även i detta alternativ en obligatorisk och vidgad uppgiftsplikt.

Redan i direktiven för de sakkunnigas utredning anförde jag att en avgörande förbättring av förhållandena på förevarande område inte syntes kunna åstadkommas utan lagstiftningsåtgärder. Vad därefter förekommit har bestyrkt denna uppfattning. Skattelagssakkunniga har enligt min mening anført övertygande skäl för att en lagstiftning utan dröjsmål bör komma till stånd beträffande representationskostnadsavdragen. Rådande oklarhet om vad gällande regler innebär har till följd en bristande enhetlighet i bedömningen av framställda avdragsyrkanden samtidigt som det måste befarsas att mindre nogräknade skattskyldiga i detta läge stimuleras att — utan risk för straffpåföljd — yrka avdrag för såsom representationskostnader bokförda levnadskostnader. På grund av avsaknaden av klara bestämmelser i ämnet kan det nämligen alltid göras gällande att det är en omdömesfråga vad som skall hänföras till representationsutgifter.

Även om jag således är beredd att tillstyrka att en lagstiftning nu kommer till stånd på grundval av de sakkunnigas utredning, bör dock viss försiktighet iakttagas vid lagstiftningens utformning. Såsom jag uttalade i utredningsdirektiven synes den allmänna målsättningen för en lagstiftning

i ämnet böra 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. Genom att representationskostnader hittills i allmänhet inte redovisats öppet i deklARATIONERNA saknas för närvarande närmare kännedom om storleken av yrkade avdrag av hit-hörande slag och framför allt om hur de fördelar sig på olika typer av kostnader. På grund härav har det inte varit möjligt för de sakkunniga att få uppgifter i dessa hänseenden i vidare mån än som skett genom vissa exempel. En närmare kännedom om nu nämnda förhållanden synes nödvändig innan avdragsrätten uttömmade och klart regleras genom författningsbestämmelser. Jag ansluter mig därför till den av många remissinstanser framförda uppfattningen att någon författningsmässig detaljreglering av avdragsrätten inte för närvarande bör ske.

I fråga om lagstiftningens allmänna uppläggning biträder jag dock de sakkunnigas uppfattning. Sålunda förordar jag att materiella regler införes i kommunalskattelagen och att dessa kompletteras med en ökad skyldighet för de skattskyldiga att utan anmaning lämna uppgift om sådana representationskostnader, för vilka avdrag yrkas. I likhet med det övervägande antalet remissinstanser, som tillstyrkt lagstiftning, förordar jag emellertid alternativet med en allmänt hållen bestämmelse i kommunalskattelagen. Vad de sakkunniga anfört som skäl för att avvisa detta alternativ synes mig inte vara av sådan styrka att man bör avstå från att i första hand pröva denna lösning. Kompletterad med anvisningar av riksskattenämnden — vilka anvisningar lämpligen bör utfärdas efter samråd med näringslivets organisationer — torde en sådan bestämmelse kunna ge erforderlig ledning för bedömning av avdragsrättens innebörd. Jag vill tillägga att vad som anförts från näringsorganisationernas sida bibringat mig uppfattningen att man inom dessa är medveten om rådande missförhållanden och att man är beredd att medverka till att en förbättring kommer till stånd.

Vad jag nu förordat får i viss mån ses som ett provisorium. Genom den ökade uppgiftsplikt, som jag föreslår, kommer material att erhållas, som kan bilda underlag för en mera definitiv lösning av avdragsfrågan.

Den allmänna bestämmelsen i fråga om avdragsrätten för representationskostnader — vilken bestämmelse lämpligen bör intagas i punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen — synes kunna utformas så att avdragsrätt föreligger endast om utgiften i fråga har omedelbart samband med den bedrivna verksamheten. För att förtydliga innebörden av bestämmelsen bör i lagtexten anges vissa exempel på avdragsgilla kostnader. Såsom exempel kan lämpligen anges utgifter, som uteslutande avser inledande eller bibehållande av affärsförbindelser eller liknande eller avser jubileum för företaget, invigning av för företaget mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförbara händelser eller är att hänföra till personalvård. Även om fråga endast är om exempel bör dock dessa exempel kunna ge god ledning vid tillämpningen av den allmänna bestäm-

melsen. Det får ankomma på riksskattenämnden att — om behov visas föreligga — lämna en utförligare exemplifiering.

Genom den föreslagna bestämmelsen avses att på ett klarare sätt markera att avdragsrätten ej omfattar kostnader för sällskapsliv av personlig natur, personlig gästfrihet o. dyl. I begreppet personalvård ingår bl. a. personalfester och informationsmöten för anställda. Avdragsrätt för dylika kostnader bör i princip föreligga oavsett omfattningen av den verksamhet, som den skattskyldige bedriver, och utan avseende på om representationen vänder sig till en större eller mindre krets. Fråga får dock inte vara om sällskapsliv eller gästfrihet av personlig art. Någon utökning av avdragsrätten i förhållande till nu gällande praxis är inte avsedd.

De sakkunniga har i sitt förslag medtagit en bestämmelse som begränsar avdragsrätten till vad som framstår såsom skälig kostnad. Jag delar de sakkunnigas uppfattning att utgifter för mera lyxbetonad livsföring inte bör vara avdragsgilla och föreslår särskilt stadgande härom i förenämnda anvisningspunkt. Att behov av sådant stadgande föreligger synes mig framgå inte minst av de exempel från taxeringsarbetet, som de sakkunniga anfört. Genom vad jag sålunda förordat torde det av bl. a. riksskattenämnden föreslagna uttryckliga förbudet mot avdrag för representation i former, som vittnar om »överdådigt levnadssätt», vara tillgodosett. Det torde få ankomma på nämnden att i förekommande fall meddela vägledande anvisningar.

Den föreslagna bestämmelsen innehåller ingen begränsning av avdragsrätten till särskilt angivna förvärvskällor. Det ligger i sakens natur att avdragsfrågan främst blir aktuell i rörelse. Anledning att — på sätt de sakkunniga föreslagit — generellt utesluta avdragsrätt för representation i andra förvärvskällor än rörelse och tjänst synes mig knappast 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 enligt min mening följa de nyss angivna allmänna reglerna.

Skattelagssakkunniga har ägnat särskild uppmärksamhet åt sådana fall då representation utövas genom anställda — något som ofta förekommer i större företag. Därvid kan utgifterna antingen bokföras direkt som omkostnader i företagets räkenskaper, 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 avgöres vid den anställdes taxering. Arbetsgivaren erhåller regelmässigt avdrag för vad han utgivit till den anställde i representationsbidrag.

De sakkunniga har ansett att frågan om avdragsrätten alltid bör prövas vid arbetsgivarens taxering och har föreslagit särskilda regler för att nå detta syfte.

Av olika skäl vore det givetvis ändamålsenligt om ett företags representa-

tionsutgifter kunde bedömas i ett sammanhang av den taxeringsnämnd som har att pröva företagens taxering. Särskilt otillfredsställande med den nuvarande ordningen är att i den mån den anställde vägras avdrag för kostnader, som han bestritt för arbetsgivarens räkning med representationsbidrag, detta leder till ökad skattebelastning för honom och inte för arbetsgivaren. Gentemot de sakkunnigas förslag på denna punkt har emellertid anförts invändningar av främst praktisk natur, och jag finner dessa så välgående att jag inte nu anser mig kunna tillstyrka förslaget. Frågan synes för övrigt alltmer komma att förlora i betydelse, då — såsom de sakkunniga påpekat — systemet med särskilda representationsbidrag synes vara på avskrivning, inte minst på grund av de anställdas mellanställning vid beskattningen. Frågan om anställds rätt till avdrag för representation, som han utövat för arbetsgivarens räkning med särskilt bidrag, blir med denna ståndpunkt att bedöma efter de nyss föreslagna reglerna i anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen. Jag föreslår således i princip inte någon ändring i förhållande till vad nu gäller beträffande avdragsrätt för representationskostnader i förvärvskällan tjänst.

Jag har framhållit redan i det föregående att jag i likhet med de sakkunniga och så gott som samtliga remissinstanser anser en av de väsentligaste orsakerna till nuvarande missförhållanden vara att avdrag för representation i allmänhet inte redovisas öppet i deklarationerna och att kontrollen därför är otillräcklig. En ovillkorlig skyldighet att lämna uppgift i deklarationen å representationskostnader framstår med hänsyn härtill som en förutsättning för att en förbättring skall kunna uppnås. I stället för den nuvarande bestämmelsen i detta hänseende i 26 § taxeringsförordningen, vilken bestämmelse blott gäller rörelseidkare och jordbrukare, föreslår jag en generell regel om skyldighet för alla skattskyldiga att — då avdrag för representation yrkas — lämna specificerad uppgift om avdragsbeloppet. Bestämmelsen synes böra få sin plats i en ny paragraf, benämnd 25 a §. Lämpligen bör uppgiften lämnas på ett av riksskattenämnden fastställt formulär. I författningstexten bör dock anges hur specificationen skall ske. Då gränsen mellan representationskostnad och reklamkostnad ofta kan vara svår att draga, föreslås vidare att genom ett tillägg till 26 § taxeringsförordningen uppgiftsskyldighet stadgas beträffande andra kostnader för reklam än annonsering.

Då det gäller resekostnader kan fråga även uppkomma om gränsdragning mellan driftkostnader och icke avdragsgilla levnadskostnader. Såsom de sakkunniga framhållit kan resor som betecknas som affärsresor i själva verket helt eller delvis ha karaktär av semester- och rekreationsresor. Det är därför nödvändigt att uppgift i deklarationen lämnas beträffande resekostnader. En sådan uppgiftsskyldighet föreligger visserligen redan enligt gällande bestämmelser i 26 § taxeringsförordningen vid 7) men den skattskyldige befrias från uppgiftsskyldigheten, »därest lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter». I sådant fall föreligger uppgiftsskyldighet först efter anmä-

ning. En dylik undantagsbestämmelse får lätt till följd att uppgift inte lämnas när resekostnaderna är så stora att de sannolikt skulle föranlett förfrågan från taxeringsmyndigheterna. Jag förordar därför att uppgiftsskyldigheten bör vara obligatorisk, därest inte vederbörande taxeringsintendent medgivit att uppgiften får lämnas först efter anmaning. Sådant medgivande, som bör vara begränsat till ett visst antal år, bör regelmässigt endast ges åt mycket stora företag, där betydande svårigheter föreligger att varje år lämna uppgiften.

En specificerad uppgift om representationskostnaderna på sätt nu förordats ger taxeringsmyndigheterna möjlighet att bedöma skäligheten i gjorda avdragsyrkanden. Anses därvid anledning föreligga till mera ingående granskning av yrkade avdrag, kan den skattskyldige enligt 31 § taxeringsförordningen 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.

För att åstadkomma bättre förhållanden i fråga om avdragsrätten för representationskostnader o. dyl. är det nödvändigt att taxeringsmyndigheterna ägnar särskild uppmärksamhet åt dylika avdrag och att sådana fall, då avdrag yrkats för såsom representationsutgifter betecknade levnadskostnader, beivras.

Såsom jag uttalat i det föregående bygger den nu förordade, i viss mån provisoriska lösningen av frågan om avdrag för representationskostnader o. dyl. på att riksskattenämnden utfärdar vägledande anvisningar för tillämpningen av bestämmelserna. Dessa anvisningar är att anse som förtydliganden av den föreslagna bestämmelsen i punkt 1 av anvisningarna till 20 §. Det må erinras om att även skattelagssakkunnigas förslag förutsatte riksskattenämndens medverkan i viss utsträckning och att nämnden själv i sitt yttrande över förslaget skisserat ett system liknande det jag nu föreslagit.

Att närmare ange hur riksskattenämndens anvisningar bör utformas är givetvis inte nu möjligt. Den föreslagna lagtexten och den målsättning, som angivits i det föregående, får tjäna till vägledning härvidlag. Framhållas må, att de sakkunnigas förslag i viss utsträckning kan vara ägnat att underlätta utformningen av anvisningar. Det bör emellertid tillses att tillämpningen av anvisningarna inte ställer alltför stora krav på skattskyldiga och taxeringsmyndigheter och 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 får vidare ankomma på riksskattenämnden 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. Det synes lämpligt att nämnden utformar sina anvisningar efter hörande av representanter för olika branscher inom näringslivet och för arbetsmarknadsorganisationerna.

Den vidgade uppgiftsskyldigheten torde — såsom riksskattenämnden påpekat — förutsätta ändrad kostnadsredovisning hos ett stort antal företag.

För att dessa företag skall få erforderlig tid att anpassa sig till den nya lagstiftningen förordar jag att de nya bestämmelserna i fråga om uppgiftsskyldigheten skall tillämpas första gången vid 1965 års taxering. Det föreslagna tillägget till punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen synes däremot böra gälla redan från och med 1964 års taxering.

Under åberopande av det anförda hemställer jag, att Kungl. Maj:t måtte i proposition föreslå riksdagen att antaga inom finansdepartementet uppräntade förslag till

1) *lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); och*

2) *förordning om ändring i taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623).*

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

*Lars Hummerhielm*

## Skattelagssakkunnigas förslag till

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

Härigenom förordnas, att punkt 1 av anvisningarna till 20 § samt punkt 4 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives, att till anvisningarna till 29 § nämnda lag skola fogas två nya anvisningspunkter, betecknade punkterna 15 och 16, 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)

## 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 förutsättning 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 bestritts av fysisk person — skolat räknas till levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter.*

## till 29 §.

*15. Utgifter för representation o. dyl. må, med iakttagande av föreskrifterna i punkt 1 av anvisningarna till 20 §, hänföras till driftkostnader*

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

i den omfattning nedan angives. Såsom sådana kostnader må anses den skattskyldiges utgifter för måltider och logi för person, vilken företagit resa från sin bosättnings- 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 avdrag 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 skatt-



(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

skyldige 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 annan. 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



*(Nuvarande lydelse)*

stiger vad som av staten i motsvarande fall anvisas. Detta lär exempelvis vara förhållandet beträffande de resekostnadsersättningar, som i allmänhet utbetalas av de enskilda järnvägarna.

*(Föreslagen lydelse)*

vas i de fall, då ersättningen ej överstiger vad som av staten i motsvarande fall anvisas. Detta lär exempelvis vara förhållandet beträffande de resekostnadsersättningar, som i allmänhet utbetalas av de enskilda järnvägarna.

*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.

**Skattelagssakkunnigas förslag till  
förordning om ändrad lydelse av 26 § och 30 § 1 mom. taxerings-  
förordningen 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 angives.

(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 räkenskaperna 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 sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därest lämnandet är

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 räkenskaperna 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 *reskostnader*, i den mån sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därest lämnandet är förenat med synnerliga

*(Nuvarande lydelse)*

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.

*(Föreslagen lydelse)*

svårigheter, uppgiften skall lämnas först efter anmaning,

8) uppgift om representationskostnader, för vilka den skattskyldige vid inkomstberäkningen tillgodogjort sig avdrag; samt

9) 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.

**Av skattelagssakkunniga lämnad redogörelse  
beträffande 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. Där emot är man mera återhållsam med att godkänna utgifter för representation i hemmet. I vart fall fordras för att kostnader för representation i hem-

met 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 Meddelelser 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 uppvaktningar.

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 utgifter för representation och hållande av bil. Denna bestämmelse, som infördes genom lagstiftning år 1957, återfinnes i 38 § punkten a) i 1911 års skattelov for byene och i 44 § a) skattelov for landet. Enligt lagtexten får avdrag göras för utgifter för representation och hållande av bil endast försåvitt de efter taxeringsmyndigheternas prövning befinnes ha va-

rit 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 ålåg 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 befogenheter 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 erhöll 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 skattemorale.

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 syn-



tes 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 bilkostnader 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 standardvagnstyp. 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. Där framhålles inledningsvis att representationskostnader inom näringslivet utgör utgifter, som ett företag påtar sig för att knyta eller bevara affärsförbindelser 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, uppvaktning, resor och uppehållskostnader m. m. gentemot affärsförbindelser och andra personer med vilka företaget har kontakt. Blomster- och annan uppvaktning 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 utgifterna 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 stapelavlöpning. 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 representation 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 utövandet av representationen. Det kan nämligen 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 uttalanden gjorts om representationskostnader i förhållande till personalutgifter och reklamkostnader. I detta hänseende framhålles bl. a. följande.

Enligt riksskattestyrets åsikt erbjuder det i allmänhet inte särskilda svårigheter att avgöra om en bestämd utgift efter sin art bör karakteriseras som representationsutgift eller ej. Vissa svårigheter kan dock uppkomma när dylika utgifter skall avgränsas mot utgifter för personalvård och reklamkostnader.

Det karakteristiska för ett företags utgifter för personalvård är att de i regel anknyter sig till välfärdsåtgärder, som tar sikte på att stimulera arbetsinsatsen eller öka ansvarsmedvetandet hos arbetare och tjänstemän eller att knyta dem fastare till rörelsen. Som exempel nämnes utgifter för rena tjänstemanna- och firmafester och utflykter för personalen. Kostnader för värdskap i samband med visning av verksamheten, orientering vid kurser, arran-

gerade för företagets medarbetare från andra städer såsom säljare och andra anställda representanter, kan antingen vara personalutgifter eller rörelseutgifter där avdragsrätten följer de allmänna bestämmelserna. Förplägnadsutgifter o. dyl. gentemot agenter, kommissionärer, som inte uteslutande arbetar i vederbörande företags tjänst, bör alltid betraktas som representationskostnader.

Gåvor till affärsförbindelser kan vara en representationskostnad men kan också ha karaktären av en reklamkostnad. Det avgörande för skillnaden är i allmänhet om firmanamn eller firmamärke är anbragt på gåvoföremålet eller ej. Blommor bör således alltid hänföras till representationskostnader när de ges till affärsförbindelser, medan bortskänkta askkoppar, reservoarpennor etc. med firmanamn får ses som en reklamutgift. Användes vin- och spritvaror som gåvor till affärsförbindelser bör avdrag nekas då dylika gåvor inte kan betraktas som »tvingande nödvändiga».

Utgifter till förplägnad under jubileum bör kunna anses som representationsutgifter i den utsträckning de kan hänföras till gäster som inte är knutna till rörelsen, inräknat är bl. a. representanter för näringsorganisationer och offentliga myndigheter. Mindre gåvor som delas ut vid dylika tillfällen behandlas i linje med övriga utgifter utan hänsyn till om de bär företagets namn eller märke.

Beträffande offentliga tjänstemäns representationskostnader har riksskattestyret framhållit följande.

Representationskostnader för en person i tjänst utanför den privata företagsamheten är ofta konventionellt bestämda. Enstaka högre tjänstemän i stat och kommun har beviljats representationsbidrag. Att bidraget har beviljats är icke något bevis för att det också går åt till tvingande nödvändig representation. Taxeringsmyndigheterna må också här utöva kritik vid prövningen av de yrkade avdragen. Bestämmelserna om journalföring av representationsutgifter har således tillämpning även här.

I fråga om följderna av redovisningen av representationskostnader har riksskattestyret uttalat, att om journalen över sådana kostnader är otillfredsställande fördd skall den inte ha nämnvärt bevisvärde och taxeringsmyndigheterna bör iaktta 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 skälig omfattning 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 övervältras 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 föranletts av verksamheten. En inskränkning fanns emellertid i det att om driftkostnaderna berörde den skattskyldiges livsföring eller andra personers livsföring fick kostnaderna vid inkomstberäkningen inte medtas, om de enligt köpmannased var att anse såsom otillbörliga. Den 30 april 1960 framlade förbundsregeringen ett förslag till ändring i vissa delar av 1958 års Einkommensteuergesetz (EStG 1958). Därvid föreslogs också ändring av den nyssnämnda bestämmelsen, vilken återfinns i 4 § 4) EStG.

Enligt förslaget skulle vid inkomstberäkningen hänsyn inte tas till kostnader för gåvor till personer, som inte står i anställningsförhållande till den skattskyldige; dock skulle kostnader för reklamgåvor av ringa värde få avdras. Till avdragsgilla driftkostnader skulle inte heller hänföras kostnader för sådana den skattskyldiges anordningar, som tjänade till att förpläga eller härbärgera personer utanför de anställdas krets, och kostnader för arrende för eller utövande av jakt eller fiske eller för båtfärder och värdskap i sammanhang därmed, såvida fråga inte varit om utgifter som ett led i den skattskyldiges verksamhet, avseende uthyrning av gäststugor och upplåtelse av jakt och fiske etc. Detsamma skulle gälla kostnader för liknande ändamål. Andra kostnader, vilka avsett den skattskyldiges eller andra personers livsföring, skulle undantas vid inkomstberäkningen i den mån de enligt allmän affärsuppfattning under hänsynstagande till grundsatsen om en sparsam hushållning var att anse såsom otillbörliga.

Som motivering till förslaget om lagstiftningsingripande framhöll finansministern bl. a. att den kraftiga stegringen av levnadsstandarden under de senaste åren lett till att åtskilliga företagare vid utövandet av representation i rörelsen, såsom vid förplägning av affärsvännor, underhållande tillställningar, tillhandahållande av logi och bekostande av affärsresor, utrustning av affärslokaler o. s. v. drivit upp kostnaden till en utomordentligt hög nivå. Denna med öknamnet »Spesenunwesen» kännetecknade överdrivna kostnadsnivå har väckt anstöt i vida kretsar av befolkningen och blivit till en offentlig skandal. Det är erforderligt att i skatterättsvisans och den samhälleliga fredens intresse dessa kostnader inte längre genom avdrag som omkostnad övervältras från den skattepliktiga rörelsevinsten på allmänheten.

Behovet att bjuda affärsvännor eller i annan form genom representation förvärva kunder är högst olika för skilda slag av förvärvsverksamhet. Det är därför inte en användbar utväg att uppställa ett generellt förbud mot avdrag för omkostnader för förplägnad eller underhållande av affärsvännor och inte heller för resekostnader, ty därmed skulle också bli omöjligt att göra avdrag för sådana representationskostnader och övriga hithörande utgifter, som ligger inom en rimlig ram eller t. o. m. kan anses vara affärsmässigt sett nödvändiga.

De ifrågasatta ändringarna blev föremål för kritik i olika hänseenden. Även om behov av åtgärder i allmänhet ansågs föreligga. Innan förslaget framlades för förbundsdagen framhöll förbundsrådet vid sin förberedande granskning att orden »under hänsynstagande till grundsatsen om en sparsam hushållning» borde utgå. Detta motiverades med att en dylik regel skulle öka de icke önskvärda motsättningarna mellan de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna, eftersom det inte var möjligt att med denna avfattning göra någon objektiv bedömning och den inrymde 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 inskränkingen 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 ständigt affärsförbindelse med den skattskyldige.

I fråga om den föreslagna avdragsrätten för kostnader för gäststugor före-

slog 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 aktualiserats. 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 tett 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 verifikationer och redogörelser för ändamålet med utgifterna. Emellertid visar undersökningen att sådana uppgifter föreligger i ett stort antal fall och då uppgiften finns medger gällande rätt tillåter 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 nödvändigheten 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, affärsgåvor, affärsresor i förening med semester o. s. v. De skärpta bestämmelserna skulle också leda till ökade statsinkomster på 250 miljoner dollar om året.

## Bilaga 3

**Av skattelagssakkunniga gjord förteckning över olika slag av representationsutgifter**

Uttrycket »representation» har en ganska 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 beskaffenhet som levnadskostnader och därför lätt kan förväxlas och sammanblandas med sådana kostnader.

För att ge en överblick över de olika slag av utgifter, som avses med utredningen, har de sakkunniga uppgjort följande schematiska förteckning över utgifter, 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 levnadskostnader eller såsom omkostnader i förvärvskälla.

1. Kostnader för måltider, dryckesvaror, tobaksvaror m. m. å restauranger och andra näringsställen.

2. Kostnader för måltider, dryckesvaror, 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, serverings- och städhjälp o. dyl., som uppges ha erfordrats för mottagande av gäster.

5. Arbeten å fastighet, exempelvis för reparationer o. dyl., som företag bekostat för anställds fastighet och som uppges vara föranledda av den anställdes representationsskyldighet.

6. Utgifter för skattskyldigs egna fastigheter, även sommarställen, sportstugor o. dyl., i den mån utgifterna uppges vara föranledda av representation.

7. Utgifter för lustjakter och motorbåtar. (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, pensionat o. dyl.

10. Utgifter för teaterbiljetter, biljetter till idrottstävlingar (även professionella 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. sjösättningsmycken.
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, intrescent 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.

### Innehållsförteckning

Propositionens huvudsakliga innehåll .....	1
Författningstext .....	2
I. Inledning .....	5
II. Gällande rätt m. m. beträffande avdragsrätten för representationsutgifter .....	7
III. De sakkunnigas förslag .....	10
Behovet av avdragsregler .....	10
Allmänna synpunkter på avdragsreglernas utformning ....	12
De sakkunnigas förslag rörande representation i rörelse ..	18
De sakkunnigas förslag rörande representation i tjänst ....	24
Deklarations- och uppgiftsskyldighet .....	26
IV. Remissyttrandena .....	27
Allmänna synpunkter .....	27
Avdragsreglernas utformning .....	34
Deklarations- och uppgiftsskyldighet .....	44
V. Departementschefen .....	48
Bilagor .....	55