

Nr 20

Skatteutskottets betänkande i anledning av motioner om rätten till avdrag vid beskattningen för reklam- och representationskostnader.

Motionerna

I detta betänkande behandlas följande motioner:

1. motionen 1971: 313 av herr Hermansson i Stockholm m. fl. (vpk), vari hemställs att riksdagen beslutar att till anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928: 370) foga en ny punkt 19 av nedan angivna lydelse:

Anvisningar

till

29 §.

19. Avdrag må ej göras för mer än 50 procent av utgifter för reklam-ändamål.

2. motionen 1971: 582 av herr Bergqvist m. fl. (s), vari hemställs att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t begär en översyn av reglerna angående avdrag vid beskattningen för representationskostnader.

Gällande bestämmelser m. m.

Reklamkostnader

Vid beräkning av inkomst av rörelse får enligt 29 § kommunalskattelagen avdrag göras för allt som är att anse som driftkostnader. Reklamkostnader hänförs i praxis regelmässigt till sådana kostnader.

I Sverige beskattas reklam endast inom ramen för mervärdeskatten. Mervärdeskattens konstruktion gör emellertid att denna skatt inte medför någon kostnad för de företagare m. fl. som själva är skattskyldiga för sin omsättning. Den ingående skatten på dessa kostnader får nämligen dras av från den mervärdeskatt som skall erläggas för den egna omsättningen i likhet med vad som i allmänhet gäller för sådan ingående skatt. Bankföretag, försäkringsbolag, resebyråer, företag i nöjesbranschen och andra som inte själva är skattskyldiga till mervärdeskatt drabbas emellertid av den mervärdeskatt som debiteras för deras annonsering.

Reklam är föremål för beskattning i åtskilliga länder.

I *Italien* är sålunda all reklam underkastad skatt. Denna kan utgå antingen med en fix avgift eller med belopp som avvägs med hänsyn till reklamens omfattning och varaktighet. Den kan också bestämmas till viss procent av reklamkostnaden. Även *Belgien* och *Grekland* har en omfattande reklambeskattnings. Den drabbar såväl annonsering som olika former av reklamtjänster. I *Österrike* är reklamuppdrag underkastade omsättningsskatt med 5,25 %. Denna betalas av reklambyrån. All annonsering i tidningar, radio, TV och på film är underkastad en reklamskatt om i regel 10 %, vilken betalas av annonsören. I *England* beskattas televisionsreklam med 11 % av kostnaden för sändningstiden och i *Schweiz* och *Japan* kan avgifter tas ut på utomhusreklam. I *Frankrike* slutligen är annonstjänster underkastade skatt med viss procent.

Bevillningsutskottet avstyrkte år 1970 (BeU 1970: 23) bifall till ett motionsyrkande av samma innehåll som det i motionen 1971: 313 framställda. Bevillningsutskottet hänvisade därvid till att reklamutredningen enligt sina direktiv hade att uppmärksamma den betydelse av positiv och negativ art som reklamen hade från hela samhällets synpunkt och att utredningen därvid också hade att ta hänsyn till reklamkostnadernas omfattning och utveckling. Med hänsyn till att reklamutredningen enligt vad utskottet inhämtat därvid också skulle komma att undersöka reklamens ställning i beskattningshänseende saknades enligt utskottets mening anledning biträda motionsyrkandet.

Riksdagen beslöt i enlighet med utskottets hemställan.

Representationskostnader

Enligt punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen är utgifter för representation och liknande ändamål att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten. Sådant samband kan enligt samma författningsrum anses föreligga då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpnings eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag får inte åtnjutas med större belopp än som kan anses skäligt. Bestämmelserna om avdrag för representationskostnader har kombinerats med regler i 25 a § taxeringsförordningen, enligt vilka det åligger den som yrkat avdrag för representation att vid självdeklarationen foga noggranna uppgifter om arten och omfattningen av denna jämte noggrann specifikation hur kostnaderna fördelar sig på olika typer av representation.

Riksskattenämnden har meddelat anvisningar till ledning för taxe-

ringsmyndigheterna angående avdrag för representation eller liknande ändamål (RN Ser I nr 7/1967 p. 2, jfr nr 9/1970 p. 2).

Nämnden anför bl. a. följande.

I. Allmänna synpunkter

På sätt framgår av stadgandet i andra stycket av punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen är utgifter för representation och liknande ändamål att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast under förutsättning att utgifterna har *omedelbart samband med verksamheten i förvärvskällan*. Därmed har i lagen markerats, att avdragsrätten icke omfattar kostnader för sällskapsliv av personlig natur, personlig gästfrihet och dylikt.

Representationen kan rikta sig antingen utåt gentemot den skattskyldiges affärsförbindelser och liknande eller också inåt gentemot företagets personal i form av personalfester och dylikt (intern representation). Fråga kan också vara om s. k. indirekta representationskostnader t. ex. kostnader för underhåll, löner etc. avseende fastighet, inventarier m. m. som helt eller huvudsakligen används för representationsändamål eller liknande.

II. Representation i samband med affärsförhandlingar och liknande

För att det i kommunalskattelagen för avdragsrätt uppställda kravet på omedelbart samband mellan representationen och verksamheten i förvärvskällan skall anses uppfyllt, bör dylikt samband föreligga såväl med avseende å tiden för representationen och platsen för densamma som med avseende å den eller de personer gentemot vilka representationen riktar sig. Representationen skall — för att kostnaden vid inkomsttaxeringen skall anses såsom avdragsgill — ingå såsom ett naturligt led i affärsförhandlingar; representationen skall med andra ord vara ett uttryck för sedvanlig gästfrihet i form av värdskap vid inledande av affärsförhandlingar, under förhandlingarna eller såsom en avslutning å densamma. Till affärsförhandlingar bör därvid hänföras ej blott förhandlingar om köp eller försäljning utan även andra förhandlingar i och för verksamheten, t. ex. förhandlingar med konsulter och experter av olika slag samt förhandlingar angående kollektivavtal och liknande. För avdragsrätten är det utan betydelse om förhandlingarna i fråga föres med representanter för visst annat företag eller om vederbörande vid ett och samma tillfälle förhandlar med en grupp av affärsförbindelser, t. ex. då ett grossistföretag i anledning av förändringar i marknadsläget inbjudit sina återförsäljare till gemensamma överläggningar angående verksamhetens fortsatta bedrivande. Vidare är det för avdragsrätten utan betydelse om inledda förhandlingar resulterar i ett avtal eller om förhandlingarna blir resultatlösa.

Gästfrihet mot affärsförbindelser *utan* ett mera direkt samband med affärsförhandlingar bör däremot icke anses såsom en avdragsgill omkostnad i förvärvskällan.

Såsom avdragsgill representationskostnad bör icke heller anses kostnad, som hänför sig till andra personer än dem som har en mera direkt anknytning till affärsförhandlingarna i fråga. Om till en representationsmåltid inbjudits även anhöriga eller goda vänner till de av förhandlingarna berörda personerna, är kostnaden för dessa utomstående icke en avdragsgill utgift i förvärvskällan.

Enligt lagtexten och uttalanden under förarbetena får i det enskilda fallet avdrag icke medgivas med större belopp än som kan anses *skäligt*; detta betyder att i den mån utgiften avser representation, som innebär en mera lyxbetonad livsföring, avdrag regelmässigt icke medgives för denna del av utgiften. För att härutinnan vinna en likformig lagtillämpning i olika delar av landet anser riksskattenämnden — ehuru nämnden är väl medveten om svårigheterna att fixera några belopp, som ur alla synpunkter är fullt godtagbara — det likväl vara nödvändigt att ange vissa prisramar för representationsmåltider, vilka ramar icke får överskridas när ej särskilda skäl till annat föranleder. I enlighet härmed bör, om utgift för representation enligt det förut sagda över huvud är avdragsgill, avdrag i regel icke medgivas med högre belopp än nedan sägs:

a) för representation utom hemmet i form av *middag* eller *supé* bör avdrag medges med högst 85 kronor per person;

b) för representation utom hemmet i form av *lunch* bör avdrag medges med högst 40 kronor per person.

De angivna beloppen avser pris inklusive serveringsavgift men *exklusive* mervärdesskatt.

För den som *icke* är redovisningsskyldig enligt förordningen om mervärdesskatt utgör prisramarna 85 kronor resp. 40 kronor ökat med beloppet för mervärdesskatt.

I de fall, då representationen riktas mot i utlandet bosatt person, vilken besöker Sverige i egenskap av representant för ett stort utländskt företag, bör ovan angivna prisramar icke tillämpas. Icke heller bör i sådana fall gälla den i det föregående angivna inskränkningen, att avdrag icke medgives för representationskostnader avseende anhöriga till de av förhandlingarna direkt berörda personerna.

Beträffande representation, som förlägges till den skattskyldiges hem och där kostnaden sålunda icke kan verifieras genom restaurangnota (jfr vad nedan under avdeln. VI sägs), bör förenämnda prisramar icke heller tillämpas utan bör avdrag medgivas med belopp, som på grundval av företedd utredning framstår som skäligt. *Högre* avdrag än enligt förenämnda prisramar bör icke medgivas.

III. Representation i samband med jubileum, invigning av anläggning, stapelavlöpnings och jämförliga händelser

För att jubileumskostnad skall kunna anses såsom avdragsgill bör fråga vara om en mera betydande milstolpe i företagets verksamhet såsom 25-, 50-, 75- och 100-årsjubileum etc. — — — — — Den form av jubileumsfestlighet, som sedvanemässigt förekommer i här avsedda sammanhang, riktar sig merendels inte enbart mot företagets huvudsakliga affärsförbindelser utan har även ett vidare syfte såsom en form av personalvård eller såsom ett led i företagets publicrelationsverk-

samhet. I jubileumsfestligheterna brukar därför deltaga företagets anställda, eventuellt jämte fruar, samt representanter för myndigheter och pressen. Även den del av kostnaden, som hänförs till dessa utomstående personer, bör regelmässigt anses såsom avdragsgill.

Kostnad för representation i samband med invigning av anläggning bör anses som avdragsgill endast under förutsättning att fråga är om en anläggning, som med hänsyn till det ifrågavarande företagets storlek och omfattning är att anse som mera betydande.

Förhållandena med avseende å jubiléer, invigningar och stapelavlöpingar torde vara så växlande, att några prisramar här icke bör angivas. Självfallet gäller emellertid den allmänna regeln, att avdrag bör vägras i den mån fråga är om utgifter för en mera lyxbetonad livsföring. De under avdeln. II angivna prisramarna bör härvid kunna tjäna till viss ledning.

Till representation av under denna rubrik hänförlig karaktär får även anses höra representation i samband med industrivisningar och liknande.

Det förekommer också att, i anslutning till ett företags publicrelationsverksamhet, gästfrihet utövas mot t. ex. riksdagsutskott, till landet officiellt inbjudna utländska journalister m. fl. som besöker företaget i studiesyfte. Exportföretag torde vidare ha anledning att, i anslutning till diskussioner med svenska diplomater på besök i Sverige eller med svenska handelsdelegater och liknande, utöva representation gentemot dem. Kostnader för dylik representation bör såsom regel anses såsom en i förvärvskällan avdragsgill utgift. Beträffande prisramar bör härvid gälla vad ovan under avdeln. II anförts.

IV. Representation gentemot anställda i samband med personalfester, informationsmöten och dylikt

I begreppet personalvård ingår bl. a. personalfester t. ex. jul- eller nyårsfester — och informationsmöten för anställda. Hit hör även representation gentemot företagsnämnder i samband med nämndsammanträden. Avdragsrätt för dylika kostnader föreligger i princip 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.

För att kostnaden skall anses avdragsgill bör representationen sålunda regelmässigt avse endast enklare former av traktering — därvid kostnaden per person icke bör överstiga två tredjedelar av det högsta avdragsbelopp, som för bjudning av motsvarande slag medges enligt de i avdeln. II angivna prisramarna.

Såsom avdragsgill representationskostnad bör icke räknas kostnad för måltider i samband med styrelsesammanträde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma. Detta uttalande syftar dock ej på s. k. arbetsluncher av enklare beskaffenhet utan vin- eller spritförtäring.

V. Representation i form av gåvor

Reklamgåvorna är såsom regel artiklar av förhållandevis ringa värde,

som överlämnas till ett större antal personer och som antingen har direkt anknytning till givarens produktion eller utgöres av enklare s. k. presentartiklar såsom almanackor, pennknivar, plånböcker o. s. v. Kostnaden för dylika reklamgåvor bör anses som avdragsgill.

Representationsgåvan är en i kommersiella sammanhang förekommande gåva från ett företag till annat företag eller representant för detsamma, avsedd att bidra till goda personliga förbindelser mellan företagen.

Även beträffande representationsgåvor gäller, att avdrag icke bör i det enskilda fallet medgivas med större belopp än som kan anses skäligt. Detta innebär — då avdrag icke får ske för utgifter för mera lyxbetonad livsföring — att avdrag icke bör medges för dyrbarare gåvor. Utan hinder av det nyss sagda bör emellertid — med hänsyn till de särskilda förhållanden som föreligger i fråga om sjösättningssmycken — avdrag medgivas för dylik gåva, dock endast i den mån kostnaden för smycket icke uppgår till större belopp än som är skäligt i förhållande till bl. a. det avtalade fartygspriset.

Kostnad för gåvor av sådana konsumtionsvaror som t. ex. rökt lax, renkött, starköl, sprit, klädespersedlar eller dylikt, som icke har samband med givarens verksamhet, bör i intet fall anses såsom en vid taxeringen avdragsgill utgift.

Representationsgåvor till affärsförbindelser vid *helger* eller *personliga* högtidsdagar bör icke anses som avdragsgill omkostnad i förvärvskälla. Ej heller bör kostnad för kransar eller blommor i samband med dödsfall anses avdragsgill. Representationsgåvor, varom nu sagts, får nämligen anses ha ett sådant inslag av personlig natur, som utesluter avdragsrätt.

Riksdagen avvisade år 1970 — i enlighet med bevillningsutskottets hemställan i betänkande 1970: 23 ett motionsyrkande av innebörd att rätten till avdrag för representationskostnader skulle slopas. Bevillningsutskottet framhöll vid sitt bemötande av motionsyrkandet bl. a. följande.

Utskottet kan inte dela motionärernas uppfattning att rätten till avdrag för representation bör upphävas. Sådan representation som från affärsrättsliga synpunkter ter sig naturlig och berättigad bör enligt utskottets mening vara avdragsgill. Utskottet är inte av den uppfattningen att avdragsrätten är föremål för något utbrett missbruk eller att skattedomstolarnas gränsdragning mellan vad som i skattehänseende skall betraktas som avdragsgill representation eller icke avdragsgill levnadskostnad kännetecknas av något påtagligt godtycke. Det ligger i sakens natur att representationsutgifter med nödvändighet måste innefatta också levnadskostnader.

Såvitt utskottet kan bedöma innebär kommunalskattelagens regler i förevarande hänseende i förening med de möjligheter till effektiv kontroll av representationsavdrag som taxeringsförordningen numera erbjuder jämte de noggranna anvisningar i ämnet som utfärdats av riksskatte-nämnden en garanti för att rätten till avdrag för representation inte i någon större omfattning kan användas i skatteundrandragande syfte.

Utskottet

De motioner utskottet behandlar i detta betänkande tar upp frågor om avdrag vid beskattningen för reklam- och representationsutgifter. Motionärerna i motionen 1971: 313 anser en omedelbar begränsning av reklamvolymen nödvändig och föreslår i sådant syfte — i avvaktan på resultatet av reklamutredningens arbete — en provisorisk skatteregel av innebörd att utgifter för reklamändamål skall vara avdragsgilla endast till halva beloppet. I motionen 1971: 582 kritiserar från olika synpunkter rätten till avdrag för representationskostnader. Motionärerna framhåller bl. a. att det av ekonomiska, kontrolltekniska, rättvis- och andra skäl kan vara motiverat att helt avskaffa rätten till avdrag för representationskostnader. De har emellertid, av hänsyn bl. a. till exportindustrin, begränsat sitt yrkande till att avse en översyn av de regler som gäller i fråga om avdrag för representationsutgifter.

Av den inledningsvis lämnade redogörelsen framgår att reklamutredningen (1967 K: 43) enligt sina direktiv har att uppmärksamma den betydelse av positiv och negativ art som reklamen har från hela samhällets synpunkt och att utredningen därvid också skall ta hänsyn till reklamkostnadernas omfattning och utveckling. Enligt vad utskottet erfarit pågår f. n. inom utredningen undersökningar rörande reklamens ställning i skattehänseende och möjligheterna att genom en beskattning åstadkomma en begränsning av reklamvolymen. Utredningen väntas lägga fram ett betänkande rörande bl. a. dessa frågor i höst.

Utskottet förordar att resultatet av den pågående utredningen avvaktas och avstyrker således bifall till lagstiftningsyrkandet i motionen 1971: 313.

De bestämmelser om avdrag för representationskostnader vilka redovisats i det föregående tillkom i syfte att begränsa rätten till avdrag för representationsutgifter. Målsättningen var att söka komma till rätta med det tidigare missbruket av avdragsrätten utan att försvåra den verksamhet som från kommersiella och andra utgångspunkter framstod som motiverad. Såvitt utskottet kan bedöma har bestämmelserna om avdrag för representationskostnader i huvudsak tillgodosett detta syfte. Utskottet kan således i princip ansluta sig till den av bevillningsutskottet vid 1970 års riksdag gjorda bedömningen (BeU 1970: 23) att avdragsrätten numera inte är föremål för något utbrett missbruk. De skattskyldiga och de tillämpande myndigheterna är inte längre hänvisade till en godtycklig bedömning av frågan i vad mån en utgift kan anses avdragsgill eller ej utan har förhållandevis fasta, av riksskatteverket lämnade normer att hålla sig till. Enligt skatteutskottets uppfattning torde flertalet företag lojalt följa dess normer vid beräkning av sina i beskattningshänseende avdragsgilla representationskostnader.

Den omständigheten att representationsutgifter med nödvändighet

måste innefatta också levnadskostnader är emellertid enligt utskottets mening en omständighet som ger beskattningsmyndigheter och skattemyndigheter särskild anledning att kontrollera riktigheten av lämnade uppgifter om arten och omfattningen av ett företags representation. Om så inte sker kan avdrag i särskilda fall komma att medges i en omfattning som inte varit avsedd vid bestämmelsernas tillkomst.

En av det nyinrättade riksskatteverkets huvuduppgifter är att följa skattelagstiftningen och dess tillämpning. Det kan enligt utskottets mening förutsättas att verket kommer att följa utvecklingen på förevarande område och vidta de ändringar i anvisningarna som kan visa sig motiverade.

På grund av det anförda och med utgångspunkt i uppfattningen, att rätten till avdrag för sådan representation som från affärsmässiga synpunkter ter sig naturlig och berättigad bör bestå, avstyrker utskottet bifall till utredningsyrkandet i motionen 1971: 581.

Med hänvisning till det anförda hemställer utskottet
att riksdagen avslår

1. motionen 1971: 313
2. motionen 1971: 582.

Stockholm den 30 mars 1971

På skatteutskottets vägnar

ERIK BRANDT

Närvarande: herrar Brandt (s), Magnusson i Borås (m), Engkvist (s), fru Holmqvist (s), herrar Kristenson (s), Josefson i Arrie (c), Wörnberg (s), Larsson i Umeå (fp), Carlstein (s), Nilsson i Trobro (m), Wikner (s), Sundkvist (c), Levin (fp), Björk i Gävle* (c) och fru Normark (s).

* Ej närvarande vid betänkandets justering.