

## Avdrag för representationskostnader



# Innehållsförteckning

Sammanfattning .....	2
1 Författningsförslag .....	3
1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) ....	3
1.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	5
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund .....	6
2 Bakgrund.....	7
3 Gällande rätt.....	8
3.1 EU-rätt.....	8
3.2 Svensk rätt.....	9
4 Förslag och bedömningar.....	10
4.1 Är avdragsbegränsningen för representation en otillåten generell begränsning? .....	10
4.2 Ny avdragsbegränsning i mervärdesskattelagen .....	11
4.3 Slopad avdragsrätt vid beräkning av inkomstskatt .....	22
4.4 Ersättning till kommuner m.fl.....	23
5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	25
6 Konsekvensanalys.....	26
7 Författningskommentar.....	29
7.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	29
7.2 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .	31
7.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund .....	32

## Sammanfattning

I promemorian förslås förändringar av avdragsrätten för utgifter för representation både på mervärdesskatteområdet och på inkomstskatteområdet. Vidare föreslås en förändring av kommuners m.fl. rätt till ersättning för utgifter för representation.

Förslagen är föranledda av att regleringen i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, om begränsad rätt till avdrag för utgifter för representation inte är förenlig med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Mervärdesskattedirektivet tillåter endast att Sverige behåller de begränsningar i avdragsrätten som gällde vid Sveriges anslutning till EU, dvs. den 1 januari 1995. Rätten till avdrag för utgifter för representation har till följd av en koppling mellan ML och inkomstskattelagen (1999:1229) begränsats i förhållande till vad som gällde vid Sveriges anslutning till EU.

Syftet med förslagen är en reglering som överensstämmer med EU-rätten och som är enkel att tillämpa.

Vad gäller mervärdesskatt föreslås att bestämmelsen i ML om att avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation bara får göras om utgifterna får dras av vid beräkning av inkomstskatt tas bort. Vidare föreslås att det istället i ML införs en bestämmelse av vilken det direkt framgår att avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation bara får göras om det är skäligt och inte i något fall med ett högre belopp än den mervärdesskatt som belöper på 500 kronor exklusive mervärdesskatt per person och tillfälle eller per gåva.

Vad gäller inkomstskatt föreslås att avdragsrätten för utgifter för representation slopas.

Slutligen föreslås att samma begränsning för utgifter för representation ska gälla vid utbetalning av ersättning enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund som vid beräkning av avdrag för ingående skatt enligt mervärdesskattelagen.

Förslaget medför en positiv offentligfinansiell effekt. Nettoeffekten uppskattas till ca 1,0 miljarder kronor per år.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2016.

# 1 Författningsförslag

## 1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup> dels att 8 kap. 9 § och 19 kap. 4 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 8 kap. 12 §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 8 kap.

#### 9 §<sup>2</sup>

Avdrag får inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till

1. stadigvarande bostad om inte annat följer av 10 §,

2. *utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229),*

3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 3 a § tredje stycket, eller

4. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket.

I 9 a kap. 13 § och 9 b kap. 3 § finns ytterligare begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt.

2. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 3 a § tredje stycket, eller

3. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket.

#### 12 §<sup>3</sup>

*Avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation får endast göras om det är skäligt och inte i något fall med ett högre belopp än den mervärdesskatt som belöper på 500 kronor exklusive mervärdesskatt per person och tillfälle eller per gåva.*

### 19 kap.

#### 4 §<sup>4</sup>

Sökanden ska på elektronisk väg lämna ytterligare uppgifter avseende var och en av de koder som följer av 2 § och används för att beskriva varornas

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:1253.

<sup>3</sup> Tidigare 8 kap. 12 § upphävd genom 1995:700.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2009:1333.

eller tjänsternas art, i den utsträckning sådana uppgifter behövs på grund av

1. begränsningar av avdragsrätten	1. begränsningar av avdragsrätten
enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §,	enligt 8 kap. 9, 10, 12, 15 eller 16 §,
eller	eller

2. vad som föreskrivs i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
  2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande om rätten till avdrag inträtt före ikraftträdandet.

## 1.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:200)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 16 kap.

#### 2 §

Utgifter för representation och liknande ändamål ska dras av bara om de har omedelbart samband med näringsverksamheten, såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård. Avdraget får inte överstiga vad som kan anses skäligt. För utgifter för lunch, middag eller supé får avdraget inte överstiga 90 kronor per person och måltid med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte ska dras av enligt 8 kap. eller återbetalas enligt 10 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Utgifter för representation får inte dras av.

Med representation i första stycket avses detsamma som med representation i 8 kap. 12 § mervärdesskattelagen (1994:200).

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

---

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

### 1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (2005:807)<sup>1</sup> om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 4 §

Vid utbetalning av ersättning enligt 2 § tillämpas bestämmelserna i 8 kap. 9, 10, 15 och 16 §§ mervärdesskattelagen (1994:200). Bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen *skall* dock inte tillämpas i fråga om sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket socialtjänstlagen (2001:453) samt 9 § 8 och 9 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

Vid utbetalning av ersättning enligt 2 § tillämpas bestämmelserna i 8 kap. 9, 10, 12, 15 och 16 §§ mervärdesskattelagen (1994:200). Bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen *ska* dock inte tillämpas i fråga om sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket socialtjänstlagen (2001:453) samt 9 § 8 och 9 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
  2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande vid utbetalning av ersättning om äldre bestämmelser i mervärdesskattelagen (1994:200) skulle ha tillämpats om fråga varit om avdrag för ingående skatt.

---

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:909.



## 2 Bakgrund

Enligt mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, får avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation och liknande ändamål bara göras om utgifterna får dras av vid inkomstbeskattningen. Avdragsrätten för representation och liknande ändamål är alltså begränsad enligt ML. I rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), vilket medlemsstaterna måste följa, finns inte någon bestämmelse om begränsad avdragsrätt för utgifter för representation. Vad som finns i mervärdesskattedirektivet är en bestämmelse enligt vilken medlemsstaterna, till dess att rådet beslutar om gemensamma begränsningar i avdragsrätten, får behålla de avdragsbegränsningar som föreskrevs i nationell lagstiftning den 1 januari 1979, eller, för de medlemsstater som anslutit sig efter den dagen, dagen för deras anslutning. För Sveriges del gäller alltså att de begränsningar i avdragsrätten som föreskrevs den 1 januari 1995 kan behållas.

Efter den 1 januari 1995 har de inkomstskattemässiga bestämmelserna om avdragsrätt för utgifter för representation ändrats vid flera tillfällen. Till följd av den koppling som finns mellan ML och inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, har avdragsrätten enligt ML begränsats ytterligare jämfört med vad som gällde vid Sveriges anslutning till EU. Enligt fast praxis från EU-domstolen är detta inte tillåtet. Bestämmelserna i ML om avdrag för ingående skatt som hänför sig till representation och liknande ändamål måste därför ändras.

## 3 Gällande rätt

### 3.1 EU-rätt

Reglerna för mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU. Grunden för det gemensamma regelverket är rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet).

En grundläggande princip i mervärdesskattesystemet är att mervärdesskatt ska tas ut vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och ingående mervärdesskatt som direkt kan hänföras till dessa transaktioner ska dras av (jfr artikel 1 och artiklarna 168–169 i mervärdesskattedirektivet). En begränsning av avdragsrätten är endast tillåten om möjligheten till begränsning uttryckligen anges i mervärdesskattedirektivet. En sådan undantagsbestämmelse ska tolkas restriktivt. (Se exempelvis EU-domstolens dom i de förenade målen C-538/08 och C-33/09, X Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën och Oracle Nederland BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi, REG 2010 I-03129, punkterna 37 och i mål C-371/07, Danfoss och Astra Zeneca, REG 2008, s. I-9549, punkt 26.)

Enligt artikel 176 i mervärdesskattedirektivet ska rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte ska medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatten ska inte under några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation. Till dess att dessa bestämmelser träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i nationell lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning. Rådet har ännu inte antagit något förslag om vilka utgifter som inte ska medföra rätt till avdrag. Med stöd av artikel 176, som är en s.k. ”standstill”-klausul, kan alltså medlemsstaterna behålla redan existerande begränsningar i avdragsrätten.

Artikel 176 i mervärdesskattedirektivet är en undantagsbestämmelse och ska tolkas restriktivt. Av detta följer att den inte medför någon rätt för en medlemsstat att behålla avdragsbegränsningar som är generellt tillämpliga på samtliga utgifter hänförliga till förvärv av varor och tjänster. (Se punkt 28 i EU-domstolens dom i mål C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, REG 2009, s. I-0000. I denna dom uttalade domstolen att artikel 176 utgjorde hinder mot nationell lagstiftning enligt vilken avdrag för den mervärdesskatt som belöper på förvärv av varor som subventioneras med allmänna medel endast får göras med den del av förvärvet som inte subventioneras.) En följd av att artikel 176 inte medför någon rätt för medlemsstaterna att behålla generella avdragsbegränsningar är att den möjlighet som artikeln ger medlemsstaterna förutsätter att de i sin nationella lagstiftning i tillräcklig utsträckning preciserar vilka varor och tjänster som ska undantas från rätten till avdrag och på så sätt garanterar att den möjlighet artikel 176 ger inte utnyttjas för att införa generella undantag från avdragssystemet. (Se punkt 44 det ovan nämnda målen X Holding BV och Oracle Nederland BV.)

Det är möjligt för en medlemsstat att minska ett avdragsförbuds tillämpningsområde. I sådana fall omfattas de nya reglerna om avdragsförbud av artikel 176. Medlemsstaterna får däremot inte utöka ett avdragsförbuds tillämpningsområde, dvs. begränsa avdragsrätten ytterligare. Vid

tillämpningen av artikel 176 ska inte endast lagbestämmelser i egentlig mening beaktas utan även administrativa rättsakter, t.ex. förvaltningspraxis som utvecklats av offentliga myndigheter. (Se EU-domstolens dom i det ovan nämnda målet Danfoss och Astra Zeneca punkterna 32–33 och 42.)

I vissa fall föreligger rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt istället för rätt till avdrag (jfr artiklarna 169–171 i mervärdesskattedirektivet). Den begränsning av rätten till avdrag som följer av artikel 176 gäller även vid återbetalning (jfr exempelvis artiklarna 5–6 i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat och artikel 4 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter - regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium).

## 3.2 Svensk rätt

Enligt 1 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, ska mervärdesskatt betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Mervärdesskatt ska också betalas vid unionsinternt förvärv av varor och vid import.

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § ML från den skatt som ska betalas till staten göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

Enligt 8 kap. 9 § ML får avdrag inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt har inte rätt till avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap. ML. I vissa fall föreligger i stället rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. ML. Detta gäller exempelvis exportföretag, företag vars omsättning är s.k. kvalificerat undantagen från skatteplikt och utländska beskattningsbara personer (jfr. 10 kap. 1-3, 9 och 11-12 §§ ML). Rätten till återbetalning gäller enligt 10 kap. 13 § endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill om verksamheten medfört skattskyldighet. Avdragsbegränsningen i 8 kap. 9 § ML gäller alltså även vid återbetalning.

Enligt 16 kap. 2 § IL ska utgifter för representation och liknande ändamål bara dras av om de har omedelbart samband med näringsverksamheten, såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård. Avdraget får inte överstiga vad som kan anses skäligt. För utgifter för lunch, middag eller supé får avdraget inte överstiga 90 kronor per person och måltid med tillägg för mervärdesskatt.

## 4 Förslag och bedömningar

### 4.1 Är avdragsbegränsningen för representation en otillåten generell begränsning?

**Promemorians bedömning:** Avdragsbegränsningen för representation i 8 kap. 9 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200) är tillräckligt specifik för att vara förenlig med EU-rätten.

**Skälen för promemorians bedömning:** Som framgår av avsnitt 3.1 finns inga harmoniserade avdragsförbud i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). I avvaktan på harmoniserade bestämmelser om avdragsförbud får medlemsstaterna enligt artikel 176 i mervärdesskattedirektivet behålla de begränsningar i avdragsrätten som föreskrivs i nationell lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning. Den möjlighet medlemsstaterna har att med stöd av denna s.k. ”standstill”-klausul behålla existerande avdragsbegränsningar förutsätter att den nationella lagstiftningen i tillräcklig utsträckning preciserar vilka varor och tjänster som ska undantas från avdragssystemet och på så sätt garanterar att den möjlighet som artikel 176 ger inte utnyttjas för att införa generella undantag från avdragssystemet (se EU-domstolens dom i de förenade målen C-538/08 och C-33/09, X Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën och Oracle Nederland BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi, REG 2010 I-03129, punkt 44).

EU-domstolen har i de ovan nämnda målen X Holding BV och Oracle Nederland prövat om ett antal avdragsförbud var tillräckligt specificerade för att kunna omfattas av artikel 176. De avdragsförbud som prövades var bl.a. ”tillhandahållande av måltider och drycker”, ”affärsgåva eller andra gåvor” och ”tillhandahållande av avkopplingsaktiviteter för personalen”. EU-domstolen fann att samtliga dessa avdragsförbud var tillräckligt specificerade.

Enligt 8 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, får avdrag inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Enligt 16 kap. 2 § IL ska utgifter för representation och liknande ändamål bara dras av om de har omedelbart samband med näringsverksamheten, såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård.

Enligt ML är alltså rätten till avdrag för utgifter för representation och liknande ändamål begränsad. På samma sätt som det är möjligt att identifiera de varor och tjänster som ryms i kategorierna ”tillhandahållande av måltider och drycker”, ”affärsgåva eller andra gåvor” och ”tillhandahållande av avkopplingsaktiviteter för personalen” (se punkterna 49–54 i de ovan nämnda målen X Holding BV och Oracle Nederland) är det möjligt att identifiera de varor och tjänster som innefattas i kategorin ”representation och liknande ändamål”. Stöd för att kategorin ”representation” är en tillräckligt avgränsad kategori finns även i artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet, där representation pekats ut som en utgiftskategori som efter ett framtida rådsbeslut

inte ska vara avdragsgill (för ett liknande resonemang, se punkt 55 i målen X Holding BV och Oracle Nederland).

Sammanfattningsvis är promemorians bedömning att avdragsbegränsningen för representation och liknande ändamål i 8 kap. 9 § första stycket 2 ML är tillräckligt specifik för att vara förenlig med EU-rätten (jfr Kammarrättens i Göteborg dom den 20 september 2013 i mål nr 24-12).

## 4.2 Ny avdragsbegränsning i mervärdesskattelagen

**Promemorians förslag:** Bestämmelsen i mervärdesskattelagen om att avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation bara får göras om utgifterna får dras av vid beräkning av inkomstskatt tas bort. I stället införs en bestämmelse i mervärdesskattelagen av vilken det direkt framgår att avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation bara får göras om det är skäligt och inte i något fall med ett högre belopp än den mervärdesskatt som belöper på 500 kronor exklusive mervärdesskatt per person och tillfälle eller per gåva.

**Skälen för promemorians förslag:** Enligt mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, får avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation bara göras om utgifterna får dras av vid beräkning av inkomstskatt (8 kap. 9 §). I vissa fall föreligger rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML istället för rätt till avdrag. Bestämmelsen i 8 kap. 9 § ML gäller även vid återbetalning (jfr 10 kap. 13 § ML). Enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska utgifter för representation och liknande ändamål bara dras av om de har omedelbart samband med näringsverksamheten, såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård. Avdraget får inte överstiga vad som kan anses skäligt. För utgifter för lunch, middag eller supé får avdraget inte överstiga 90 kronor per person och måltid med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte ska dras av enligt 8 kap. eller återbetalas enligt 10 kap. ML (16 kap. 2 §).

Avdragsrätten för representation är alltså begränsad enligt ML. I rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), finns inte någon bestämmelse om begränsad avdragsrätt för utgifter för representation. Vad som finns är en s.k. ”standstill”-klausul enligt vilken medlemsstaterna får behålla de avdragsbegränsningar som föreskrevs i nationell lagstiftning den 1 januari 1979, eller, för de medlemsstater som anslutit sig efter den dagen, dagen för deras anslutning (artikel 176). Av EU-domstolens praxis framgår att med ”nationell lagstiftning” i artikel 176 avses inte bara lagbestämmelser i egentlig mening, utan även administrativa rättsakter såsom den förvaltningspraxis som utvecklats av den berörda statens myndigheter (se EU-domstolens dom i mål C-409/99, Metropol och Stadler mot Finanslandesdirektion für Steiermark och Finanslandesdirektion für Voralberg, REG 2002 I-00081, punkt 49). För Sveriges del gäller alltså att de begränsningar i avdragsrätten som föreskrevs och den förvaltningspraxis som gällde den 1 januari 1995 kan behållas.

Den 1 januari 1995 föreskrev dåvarande kommunalskattelagen (1928:370), förkortad KL, att utgifter för representation och liknande ändamål var att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de hade omedelbart

samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande var om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avsåg jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten eller jämförbara händelser eller då utgifterna var att hänföra till personalvård. Avdrag medgavs i det enskilda fallet inte med större belopp än vad som kunde anses som skäligt och inte i något fall för spritdrycker och vin. Avdrag för måltidsutgifter medgavs normalt inte med större belopp än som motsvarade skäliga utgifter för lunch (punkt 1, tredje stycket i anvisningarna till 20 § KL i dess lydelse fram till den 1 januari 1996). Enligt dåvarande Riksskatteverkets (RSV) rekommendationer RSV S 1994:11 medgavs avdrag för representation utanför hemmet i form av lunch, middag eller supé som utövades under kalenderåret 1995 med högst 300 kronor per person och måltid. Denna prisram avsåg kostnad inklusive serveringsavgift men exklusive mervärdesskatt. I Riksskatteverkets (RSV) rekommendationer RSV Dt 1991:20 fanns ytterligare rekommendationer om avdrag för representationskostnader. Vad gäller avdragets storlek angavs följande. För avdrag för jubileumskostnader kan den prisram som RSV anger i särskilda rekommendationer vara till viss ledning. Avdrag för kostnader i samband med demonstration eller visning bör medges i den mån det är fråga om förtäring av enklare slag. I de fall då demonstrationen eller visningen riktar sig mot en grupp av företag eller yrkesutövare, vilkas inställning till företagets produkter eller tjänster var av ekonomisk betydelse för företaget, medges avdrag med högst det belopp som ryms inom den prisram som RSV anger i särskilda rekommendationer. Avdrag för kostnader för intern representation bör medges i sin helhet endast om representationen avser enkla former av traktering. Kostnaden per person vid intern representation bör i vart fall inte överstiga två tredjedelar av den prisram som RSV anger i särskilda rekommendationer. I ett företags kostnader för personalfest inräknas bl.a. lokalhyra och kostnader för musikunderhållning. I de fall då representationen utövas mot företrädare för företag som är i intressegemenskap med det representerande företaget och förhandlingarna utgör ett led i företagets planeringsverksamhet bör avdrag medges med högst ett belopp som motsvarar kostnaden för arbetsmåltid av enklare beskaffenhet. Som avdragsgill representationskostnad bör inte räknas kostnad för måltider i samband med styrelsesammanträde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma. Om kostnaden uteslutande avser en ren arbetsmåltid av enklare beskaffenhet kan dock avdrag medges. Kostnaderna för representationsmåltider får anses skäliga i den mån de inte överstiger den prisram som RSV anger i särskilda rekommendationer. I den mån besök av teater eller sport- och idrottsevenemang o d har förekommit i anslutning till en representationsmåltid bör även kostnader härför inrymmas i prisramen. Endast om särskilda skäl föreligger medges avdrag med belopp som överstiger prisramen. Avdrag för lyxbetonad representation medges inte. Avdrag för representationsgåvor bör inte medges med större belopp än den prisram som RSV anger i särskilda rekommendationer. Avdrag för kostnader för gåva till utomnordiska affärsförbindelser bör dock medges efter något frikostigare grunder. Prisramen för 1995 var, som anges ovan, 300 kronor per person (se RSV S 1994: 11).

#### *Förändringar vid beräkning av inkomstskatt sedan 1995*

Efter den 1 januari 1995 har de inkomstskattemässiga bestämmelserna om avdragsrätt för utgifter för representation ändrats vid flera tillfällen. Från och

med den 1 januari 1996 fick spritdrycker och vin ingå i avdraget. Samtidigt infördes ett bestämt belopp för måltidsutgifter i lagtexten. Avdrag för måltidsutgifter som avsåg lunch, middag eller supé medgavs då med högst 180 kronor exklusive mervärdesskatt per person (punkt 1, tredje stycket i anvisningarna till 20 § KL i dess lydelse fram till den 1 januari 1997). I bet. 1995/96:SkU20 uttalas att måltidsutgifterna till huvudsaklig del bör gå åt för att täcka kostnaderna för mat. Vad gäller avdragets storlek gjordes genom RSV:s rekommendationer RSV S 1996:11 följande ändringar i förhållande till vad som rekommenderades i RSV Dt 1991:20. Vid intern representation bör avdrag medges med samma belopp som vid extern representation, dvs. 180 kronor. Avdrag bör dock, när representationen avser andra måltidsutgifter än lunch middag eller supé medges med högst en tredjedel av beloppet per person. Avdrag för utgifter för representation vid jubileum, invigning och jämförliga händelser bör medges med skäligt belopp. För måltidsutgift i samband med jubileet medges dock avdrag med högst 180 kronor per person. För utgifter för enklare förtäring i samband med demonstrationer och visningar medges avdrag med 60 kronor per person och tillfälle. Inget särskilt sägs om representation som utövas mot företag som är i intressegemenskap med det representerande företaget. Som avdragsgill representationskostnad bör inte räknas utgifter för måltider i samband med styrelsesammanträde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma. Avdrag kan dock medges för utgifter för enklare förtäring med högst 60 kronor per person. Avdrag för representationsgåva bör medges med skäligt belopp, dock högst 180 kronor per person. Någon särskild rekommendation för utomnordiska förbindelser anges inte.

Från och med den 1 januari 1997 sänktes avdragsramen för lunch, middag eller supé till 90 kronor per person (punkt 1, tredje stycket i anvisningarna till 20 § KL i dess lydelse fram till den 1 januari 2000 och därefter 16 kap. 2 § IL). Vad gäller avdragets storlek gjordes genom RSV:s rekommendationer RSV S 1997:2 följande ändringar i förhållande till vad som angavs i RSV S 1996:11. Vid intern representation bör avdrag medges med samma belopp som vid extern representation, dvs. 90 kronor. Avdrag bör dock, när representationen avser andra måltidsutgifter än lunch middag eller supé medges med högst 60 kronor per person. Skälig avdragsgill kostnad t.ex. för teaterbiljett eller, vid extern representation, för greenfee vid golfspel får anses vara högst 180 kronor per person. Avdrag för utgifter för representation vid jubileum, invigning och jämförliga händelser bör medges med skäligt belopp. För måltidsutgift i samband med jubileet medges dock avdrag med högst 90 kronor per person. För kringkostnader vid personalfest (bl.a. lokalhyra och utgifter för musikunderhållning) medges avdrag med högst 180 kronor per person.

RSV S 1997:2 ersattes fr.o.m. 2005 års taxering med det allmänna rådet SKV A 2004:5. Detta allmänna råd gäller fortfarande.

#### *Regleringen i mervärdesskattelagen måste ändras*

Till följd av den koppling som finns mellan IL och ML har de beloppsmässiga ändringar som beskrivs ovan medfört att avdragsrätten enligt ML begränsats ytterligare jämfört med vad som gällde vid Sveriges anslutning till EU. Enligt fast praxis från EU-domstolen är detta inte tillåtet (se EU-domstolens dom i mål C-414/07, Magoora sp.zo.o. mot Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie, REG 2008 I-10921, punkt 37 och där angivna domar).

Från och med den 1 januari 1996 gäller att vin och spritdrycker får ingå i avdraget. Sett för sig är detta en utvidgning av avdragsrätten. (Det är dock inte givet att detta alltid medför en utvidgning av avdragsrätten i det enskilda fallet eftersom avdragsramen samtidigt sänktes till 180 kronor.) Att utvidga avdragsrätten, dvs. att minska ett avdragsförbuds tillämpningsområde är tillåtet. I sådana fall omfattas de nya reglerna om avdragsförbud av ”standstill”-klausulen. Även detta följer av EU-domstolens praxis (se EU-domstolens dom i det ovan nämnda målet Magoora, punkt 36 och där angivna domar).

Av mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis följer alltså att ML inte får föreskriva en mer begränsad avdragsrätt för utgifter för representation än den som föreskrevs den 1 januari 1995 eller, om avdragsrätten på något sätt utvidgats efter 1 januari 1995, inte en mer begränsad avdragsrätt än vad som följer av dessa nya bestämmelser. Regleringen i ML måste alltså ändras. Utgångspunkten vid formulering av nya regler i ML om avdrag för utgifter för representation är de begränsningar i avdragsrätten som föreskrevs den 1 januari 1995 i kombination med de ändringar som gjorts efter denna tidpunkt som medfört att avdragsrätten utvidgats.

#### *Hur bör regleringen i mervärdesskattelagen ändras?*

EU-domstolen har i bl.a. det ovan nämnda målet Magoora (punkt 44) uttalat att bestämmelser i nationell lagstiftning som kan strida mot gemenskapsrätten inte ska tillämpas. Kammarrätten i Göteborg har i en dom den 20 september 2013 (mål nr 24–12) funnit att avdragsrätten för utgifter i samband med demonstrationer och visningar har begränsats i förhållande till vad som gällde den 1 januari 1995. Skatteverket har härefter i ett antal ställningstaganden daterade den 19 juni 2014 (dnr 131 222261-14/111, 131 222269-14/111 och 131 222275-14/111) uttalat vilken avdragsbegränsning man anser vara tillåten enligt EU-rätten för måltidsutgifter, för utgifter för exempelvis teaterbesök och för kringkostnader vid personalfest. I ställningstagandena uttalas att avdrag för mervärdesskatt på utgifter som avser lunch, middag eller supé får beräknas enligt 1995 års regler, dvs. att avdrag för mervärdesskatt på utgifter i samband med extern representation får medges med högst mervärdesskatten på 300 kronor per person och måltid och att avdrag för mervärdesskatt på utgifter i samband med intern representation får medges med högst mervärdesskatten på 200 kronor per person och måltid. Avdrag för mervärdesskatt på utgifter i samband med demonstrationer och visningar får medges med högst mervärdesskatten på 300 kronor per person och tillfälle om utgifterna avser enklare förtäring. Spritdrycker och vin får inte ingå i underlaget. Alternativt får avdrag för måltidsutgift beräknas enligt de regler som gällde 1996, dvs. avdrag får, vad gäller lunch, middag eller supé, medges med högst mervärdesskatten på 180 kronor per person och måltid. Detta gäller både vid extern och intern representation. Vad gäller enklare förtäring i samband med demonstration eller visning får avdrag medges med högst mervärdesskatten på 60 kronor per person och tillfälle. Spritdrycker och vin får ingå i underlaget när avdrag för måltidsutgift beräknas enligt de regler som gällde 1996. För utgifter för ex. teaterbesök och för kringkostnader vid personalfest medges avdrag med högst mervärdesskatten på 180 kronor per person och tillfälle.

Den nuvarande situationen med tillämpning av avdragsbegränsningen enligt Skatteverkets ställningstaganden är komplicerad och att införa en reglering i ML motsvarande innehållet i ställningstagandena är därför inte lämpligt. Nya



regler om avdrag för utgifter för representation bör vara enkla. Utgångspunkten vid formulering av nya regler är som nämns ovan den reglering (eller praxis) som medfört störst avdragsrätt sedan den 1 januari 1995. För utgifter för förtäring är detta avdrag med mervärdesskatten på 300 kronor vid extern representation och med 200 kronor vid intern representation under förutsättning att utgifter för spritdrycker och vin inte ingår i beräkningsunderlaget. Om spritdrycker och vin ingår i beräkningsunderlaget är beloppsgränsen 180 kronor eller, om fråga är om utgift i samband med demonstrationer och visningar, 60 kronor. För utgifter för ex. teaterbesök och för kringkostnader vid personalfest är utgångspunkten avdrag med mervärdesskatten på 180 kronor per person och tillfälle. För representationsgåvor är utgångspunkten något över 300 kronor per gåva.

I dag tillämpas alltså flera olika beloppsgränser. En första fråga är om det även fortsättningsvis ska finnas beloppsgränser eller om användandet av beloppsgränser ska slopas helt? En reglering utan beloppsgränser är enklare för företagen än en reglering med en beloppsgräns. För Skatteverket däremot kan en reglering utan beloppsgräns medföra högre arbetsbelastning eftersom Skatteverket i högre utsträckning än i dag kan komma att behöva kontrollera företagens avdrag (bl.a. eftersom det kan bli fråga om mycket höga belopp). Ökad kontroll från Skatteverket kan påverka företagens administrativa börda negativt. Vidare kan ett slopande av avdragsbegränsningen bli mycket kostsamt för staten. En annan mycket viktig aspekt att beakta i sammanhanget är att det av EU-rätten följer att det inte är möjligt att efter att ha utvidgat avdragsrätten åter begränsa den eller att återinföra någon form av avdragsbegränsning när denna väl slopats. Den möjlighet som står till buds är att ansöka om ett särskilt bemyndigande att avvika från bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (artikel 395 i mervärdesskattedirektivet). Promemorian bedömer att det, mot bakgrund av EU-domstolens praxis på området, är osäkert om en ansökan om bemyndigande enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet att återinföra beloppsgränser skulle beviljas (se EU-domstolens dom i de förenade målen

C-77/99 Ampafrance SA mot Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire och C-181/99 Sanofi Synthelabo mot Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne, REG 2000 I-07013). Om användandet av beloppsgränser skulle slopas är det alltså osäkert om det är möjligt att i ett senare skede återinföra dessa. Skulle exempelvis stora skatteförluster på grund av fusk uppstå går det inte att åtgärda detta genom att återinföra beloppsgränser. Det bör därför även fortsättningsvis finnas någon form av beloppsbegränsning.

Som anges ovan bör nya regler om avdrag för utgifter för representation vara enkla. Därför bör gällande ordning med flera olika beloppsgränser ersättas med endast en beloppsgräns. Denna bör omfatta alla slags kostnader (mat, alkoholhaltiga- och icke alkoholhaltiga drycker, teaterbiljetter, lokalhyror etc.). Beloppsgränsen bör gälla per person och representationstillfälle alternativt per gåva. Mot bakgrund av att utgifter för förtäring som mest givit rätt till avdrag med mervärdesskatten på 300 kronor, att utgifter för kostnader för exempelvis teaterbiljett, greenfee, lokalhyra och underhållning som mest givit rätt till avdrag med mervärdesskatten på 180 kronor och att representationsgåvor som mest givit rätt till avdrag med mervärdesskatten på något högre än 300 kronor, är 500 kronor en lämplig beloppsgräns.

Beloppsgränsen bör alltså gälla per representationstillfälle. Ett representationstillfälle kan vara exempelvis en måltid, en måltid följt av ett teaterbesök, en måltid följt av ett sportevenemang, enbart ett evenemang av något slag eller en personalfest. Skatteverket har i ett ställningstagande daterat den 27 november 2007 (dnr 131 684677-07/111) uttalat att i de fall en affärsförhandling sträcker sig över flera dagar ska varje dag anses utgöra ett representationstillfälle. Detta bör även fortsättningsvis gälla.

Den absolut vanligaste formen av representation torde vara representation i form av en måltid. För denna form av representation medför den föreslagna regleringen en betydligt större avdragsrätt än vad som minst krävs enligt EU-rätten. Avdrag kommer att medges med mervärdesskatten på högst 500 kronor per tillfälle jämfört med 300 kronor, eller vid intern representation 200 kronor, per person och måltid.

En annan vanligt förekommande form av representation torde vara en måltid i kombination med någon aktivitet, exempelvis ett idrottsevenemang eller en konsert. Även i dessa fall medför den föreslagna regleringen en större avdragsrätt än vad som minst krävs enligt EU-rätten. Avdrag kommer att medges med mervärdesskatten på högst 500 kronor per tillfälle. Detta ska jämföras med att avdrag för måltid som mest medgivits med mervärdesskatten på högst 300 kronor respektive 200 kronor per person och att avdrag för exempelvis en teaterbiljett som mest har medgivits med mervärdesskatten på högst 180 kronor.

Ett representationstillfälle kan också utgöras enbart av en aktivitet av något slag. I dessa fall medför den föreslagna regleringen en betydligt större avdragsrätt än vad som minst krävs enligt EU-rätten. Avdrag kommer att medges med mervärdesskatten på högst 500 kronor per person jämfört med 180 kronor per person.

Det kan förekomma att fler än en måltid ingår vid ett representationstillfälle. För utgifter i samband med intern representation har avdrag som mest medgivits med mervärdesskatten på högst 200 kronor per person och måltid. Är det fråga om två måltider vid ett och samma representationstillfälle har alltså avdrag som mest medgivits med mervärdesskatten på högst 400 kronor per person. Genom den föreslagna regleringen utvidgas avdragsrätten till mervärdesskatten på högst 500 kronor per person. I de fall det är fråga om två måltider i kombination med exempelvis kostnader för musikunderhållning vid en personalfest blir emellertid avdragsrätten beloppsmässigt något försämrad. Här bör dock beaktas att utgifter för spritdrycker och vin enligt förslaget får ingå i underlaget. I sammanhanget bör också nämnas att en lunch som serveras på ett företags bekostnad under en konferens för personalen med ett program som har omedelbart samband med företagets verksamhet inte anses som representation. Företaget har i dessa fall rätt till fullt avdrag för mervärdesskatten på utgifter för lunchen. Om konferensen följs av en personalfest anses personalfesten däremot som intern representation. För en personalfest medför den föreslagna regleringen en större avdragsrätt än vad som minst krävs enligt EU-rätten. Avdrag kommer att medges med mervärdesskatten på högst 500 kronor per person. Detta ska jämföras med att avdrag för utgifter för middag vid personalfest som mest har medgivits med högst mervärdesskatten på 200 kronor per person och att avdrag för övriga utgifter för personalfest, exempelvis lokalhyra och musikunderhållning som mest medgivits med högst mervärdesskatten på 180 kronor per person.

Om två måltider ingår vid ett och samma externa representationstillfälle blir avdragsrätten beloppsmässigt något försämrad, men även här bör beaktas att utgifter för spritdrycker och vin får ingå i underlaget. I de fall det är fråga om två måltider i kombination med en aktivitet av något slag, blir avdragsrätten beloppsmässigt ytterligare något försämrad. Promemorian bedömer emellertid att det endast är i undantagsfall som fler än en måltid, eller flera måltider i kombination med någon aktivitet, kan anses ingå i ett och samma externa representationstillfälle. En förutsättning för att avdrag överhuvudtaget ska komma ifråga är att det finns ett omedelbart samband mellan utgifterna och verksamheten. Avdragsrätten omfattar inte personliga levnadskostnader, exempelvis kostnader för personlig gästfrihet. När någon i stor omfattning bjuder externa intressenter på måltider etc. kan det vara fråga om kostnader för personlig gästfrihet och inte representation (se vidare om omedelbart samband nedan).

Sammanfattningsvis bedöms den föreslagna beloppsgränsen 500 kronor per representationstillfälle endast i exceptionella fall leda till en mindre förmånlig avdragsrätt jämfört med situationen den 1 januari 1995 i kombination med de ändringar som gjorts efter denna tidpunkt som medfört att avdragsrätten utvidgats. En förändring av avdragsrätten som endast i exceptionella fall medför en mindre förmånlig avdragsrätt är förenlig med den s.k. ”standstill”-klausulen i artikel 176 i mervärdesskattedirektivet (jfr EU-domstolens dom i de förenade målen C-538/08 och C-33/09, X Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën och Oracle Nederland BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi, REG 2010 I-03129, punkt 70 och 71).

I de fall utgifterna för representation vid ett representationstillfälle avser varor och tjänster för vilka olika skattesatser tas ut bör en proportionering göras. Proportioneringen bör utgå från de faktiska kostnaderna exklusive mervärdesskatt för respektive del.

#### *Kopplingen mellan ML och IL bör vara kvar och regleringen i IL bör ändras*

Enligt gällande reglering i 8 kap. 9 § ML får avdrag för mervärdesskatt bara göras om avdrag får göras enligt 16 kap. 2 § IL. Enligt IL får avdraget inte överstiga vad som är skäligt och för lunch middag och supé får avdraget inte överstiga 90 kronor per person och måltid. Den koppling som finns mellan ML och IL kan följaktligen inte vara kvar om man inte ändrar regleringen i 16 kap. 2 § IL. Bör då kopplingen mellan ML och IL vara kvar? Promemorian anser att kopplingen bör vara kvar eftersom nya regler bör vara enkla. Tas kopplingen bort blir resultatet olika avdragsbegränsningar i IL och ML vilket blir krångligt. Vidare kan det finnas en risk att praxis utvecklas på ett sätt vad gäller inkomstskatt och på ett annat vad gäller mervärdesskatt. Detta vore olyckligt. Regleringen i IL bör alltså ändras.

Hur bör då regleringen i IL ändras? Ett alternativ är att införa beloppsgränsen 500 kronor även i IL. Promemorian bedömer dock att det inte är lämpligt med en sådan stor utvidgning av avdragsrätten. Det alternativ som då kvarstår är att slopa avdragsrätten för utgifter för representationskostnader vid beräkning av inkomstskatt (se vidare avsnitt 4.4).

Enligt gällande reglering i 8 kap. 9 § ML får avdrag för mervärdesskatt bara göras om avdrag får göras enligt 16 kap. 2 § IL. Kopplingen mellan ML och IL görs alltså från ML till IL. Mot bakgrund av att utformningen av ML styrs av mervärdesskattedirektivet är detta inte en bra lösning. Eftersom

utgångspunkten för regleringen är vad som följer av mervärdesskattedirektivet bör kopplingen mellan ML och IL i stället göras från IL till ML.

Vad som ska gälla ifråga om avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation bör alltså framgå direkt av ML. Regleringen i ML bör ges samma innehåll som dagens reglering i 16 kap. 2 § IL (med undantag för beloppsgränsen gällande utgifter för lunch, middag eller supé, se ovan).

### *Begreppet representation*

I 16 kap. 2 § IL anges att utgifter för representation och liknande ändamål bara får dras av om de har omedelbart samband med näringsverksamheten såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård. Någon närmare beskrivning av vad som avses med representation och liknande ändamål i 16 kap. 2 § IL finns inte i IL. Inte heller i ML finns någon närmare beskrivning av vad som avses med representation och liknande ändamål.

Hur bör då begreppet representation och liknande ändamål förstås? De utgifter som avses i 16 kap. 2 § IL kan beskrivas som utgifter för aktiviteter vars syfte är att skapa eller upprätthålla goda relationer med externa intressenter och utgifter för aktiviteter vars syfte är att visa den egna personalen uppskattning. Det kan exempelvis vara fråga om utgifter för mat, dryck, musikunderhållning, teaterbiljetter, biljetter till idrottsevenemang och gåvor.

I 16 kap. 2 § IL anges att utgifter för representation exempelvis kan dras av om de har samband med inledande eller upprätthållande av affärsförbindelser eller liknande. Till affärsförbindelser eller liknande kan höra förhandlingar av olika slag. I Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:5 sägs följande om affärsförhandlingar. ”Till affärsförhandlingar bör räknas, förutom förhandlingar om köp eller försäljning, även andra förhandlingar i och för verksamheten, t.ex. förhandlingar med konsulter och experter av olika slag samt förhandlingar angående kollektivavtal och liknande. För att bedöma avdragsrätten bör det sakna betydelse om förhandlingar vid ett visst tillfälle förs med företrädare för ett enda företag eller med en grupp sådana. Det bör också sakna betydelse för avdragsrätten om inledda förhandlingar resulterar i ett avtal eller om förhandlingarna blir resultatlösa.” Ett ytterligare exempel på affärsförhandlingar eller liknande är styrelsesammanträden, revision, bolagsstämmor och föreningsstämmor (jfr SKV A 2004:5). Till ”affärsförhandlingar eller liknande” kan även demonstrationer, visningar och information som företag som ett led i sin PR-verksamhet bjuder in t.ex. kunder och representanter för massmedia till (se SKV A 2004:5).

I 16 kap. 2 § IL anges vidare att utgifter för representation exempelvis kan dras av om utgifterna avser jubileum. I Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:5 anges bl.a. följande om jubileum ”I samband med jubileumsfestligheter bör avdrag medges för utgifter som avser företagets huvudsakliga affärsförbindelser liksom för representanter för myndigheter och massmedia”.

Slutligen anges i 16 kap. 2 § IL att utgifter för representation exempelvis kan dras av då utgifterna avser personalvård. Till ”personalvård” har i praxis ansetts höra bl.a. personalfester och informationsmöten (SKV A 2004:5).

Som anges ovan bör regleringen i ML ges samma innehåll som dagens reglering i 16 kap. 2 § IL. En språklig justering från ”representation och liknande ändamål” till enbart ”representation” bör dock göras. Någon materiell förändring avses inte, utan begreppet representation avser alla de aktiviteter

som idag enligt praxis omfattas av skrivningen representation och liknande ändamål i 16 kap. 2 § IL.

#### *Omedelbart samband*

I 16 kap. 2 § IL anges bl.a. att utgifter för representation och liknande ändamål bara ska dras av om de har omedelbart samband med näringsverksamheten, såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård. Motsvarande krav på omedelbart samband fanns även i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § KL. I prop. 1963:96 s. 51 uttalas att kravet på omedelbart samband mellan representationen och verksamheten är ämnat att markera att avdragsrätten inte omfattar privata levnadskostnader till vilka kan hänföras t.ex. kostnader för sällskapsliv av privat natur, personlig gästfrihet och liknande (jfr RÅ 1976 ref. 155). I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:5) anges följande beträffande omedelbart samband. ”För att representation i samband med affärsförhandlingar skall anses ha ett omedelbart samband med verksamheten bör representationen ingå som ett led i förhandlingarna. Representationen bör därvid uttrycka en i dessa sammanhang sedvanlig gästfrihet, t.ex. i form av värdskap vid inledande av affärsförhandlingar, under sådana eller som en avslutning av förhandlingarna. Försiktighet bör iakttagas vid ofta återkommande representation mot en och samma person eller grupp av personer. I sådan representation kan det föreligga inslag av personlig gästfrihet som utesluter avdragsrätt. Vad avser andra personer än de som har en direkt anknytning till affärsförhandlingar bör utgift för sådan representation inte vara avdragsgill. Även vad avser valet av den ort där representationen utövas bör försiktighet iakttagas. Så kan t.ex. representation på annan ort än verksamhetsorten vara ett tecken på att omedelbart samband saknas. Exempel på situationer där omedelbart samband kan anses föreligga är vidare större jubileer, invigningar, demonstrationer och dylikt där representationen används som ett led i företagets marknadsföring och PR-verksamhet. Om representationen utövas i samband med en skattskyldigs eller en anställds personliga högtidsdag bör dock avdrag inte medges. Således bör avdrag inte medges för utgifter i samband med t.ex. bjudning för affärsvänner i anslutning till skattskyldigs femtioårsdag.” Ett exempel på representation som kan anses ha omedelbart samband med verksamheten är representation i form av gåvor. Enligt RÅ 1982 1:9 ska det föreligga ett omedelbart samband med verksamheten för att en utgift avseende representationsgåva ska anses vara avdragsgill. I SKV A 2004:5 anges följande om representationsgåvor. ”Som exempel på representationsgåvor som har ett omedelbart samband med verksamheten kan nämnas att ett leverantörsföretag uppvaktar ett kundföretag med en blomsteruppsats eller en bokgåva med anledning av att kundföretaget öppnar en ny filial eller firar ett jubileum. Ett annat exempel är då en skattskyldig i stället för att bjuda på måltid på restaurang i samband med affärsuppgörelse överlämnar en chokladkartong, en fruktkorg eller liknande. Avdrag för representationsgåva bör medges med skäligt belopp, dock högst 180 kronor/180 kronor plus mervärdesskatt per person. Avdrag för representationsgåva till affärsförbindelser vid helger eller personliga högtidsdagar bör inte medges. Detsamma gäller för utgifter för kransar eller blommor i samband med dödsfall. Sådana representationsgåvor får som regel

anses ha ett alltför stort inslag av personlig generositet för att avdrag skall kunna medges.”

Av den koppling som idag finns i 8 kap. 9 § ML till 16 kap. 2 § IL följer att vad som sägs ovan om omedelbart samband även gäller vid beräkning av mervärdesskatt. Att avdragsrätten vid beräkning av mervärdesskatt inte omfattar privata levnadskostnader följer emellertid även direkt av 8 kap. 3 § ML. Enligt 8 kap. 3 § ML får den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Avdrag medges alltså endast för kostnader som hör till verksamheten, vilket utesluter avdrag för privata levnadskostnader (jfr prop. 93/94:99 s. 209). 8 kap. 3 § ML motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 168. Enligt artikel 168 har en beskattningsbar person rätt att göra avdrag i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. Eftersom det direkt av 8 kap. 3 § ML följer att avdrag inte medges för privata levnadskostnader är det överflödigt att i en särskild bestämmelse om avdrag för ingående skatt som hänför till utgifter för representation ange att utgifterna måste ha omedelbart samband med verksamheten. Eftersom den gränsdragning som ska göras enligt 16 kap. 2 § IL är densamma som den gränsdragning som ska göras enligt 8 kap. 3 § ML är vad som sägs om omedelbart samband i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:5 och i praxis och förarbeten angående 16 kap. 2 § IL och dess tidigare motsvarigheter relevant även för bedömning enligt 8 kap. 3 § ML. Vad som sägs i SKV A 2004:5 och i praxis och förarbeten angående 16 kap. 2 § IL och dess tidigare motsvarigheter bör alltså ligga till grund för bedömning enligt 8 kap. 3 § ML av om fråga är om en kostnad som hör till verksamheten eller om en privat levnadskostnad.

#### *Ett avdrag ska vara skäligt*

I 16 kap. 2 § IL anges att avdraget för utgifter för representation inte får överstiga vad som kan anses skäligt. Vad gäller lunch, middag och supé anges direkt i lagtexten att avdraget inte får överstiga 90 kronor per person och måltid. Angående måltidsutgifter har i tidigare lagstiftningssammanhang uttalats att dessa till huvudsaklig del bör gå åt för att täcka kostnaderna för mat (se bet. 1995/96:SkU20 s. 48 respektive bet. 1996/07 s. 28).

Utgifter för representation som är att betrakta som lyxbetonad anses i praxis inte vara skäliga. Denna praxis hade redan vid Sveriges anslutning till EU gällt under lång tid (se Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:5 och RSV:s rekommendationer RSV S 1997:2, RSV S 1996:11 och RSV Dt 1991:20, jfr även RÅ 1970 ref. 21 och prop. 1963:96 s. 51). I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:5) anges följande beträffande lyxbetonad representation. ”Lyxbetonad representation får anses vara t.ex. särskilt arrangerade jaktutflykter eller fiskeresor och specialarrangerad underhållning samt hållande av lustjakter och lantställen för representationsändamål. Även villor och andra byggnader som helt eller huvudsakligen är avsedda för representationsändamål bör räknas till denna kategori. Undantag kan dock göras för byggnader på orter där bostadsfrågan för besökande affärsförbindelser annars inte kan ordnas på ett tillfredsställande sätt.”

Ett annat exempel på utgifter som i praxis inte anses vara skäliga är utgifter för fler än två personalfester per år. Även denna praxis gällde redan vid Sveriges anslutning till EU (se SKV A 2004:5 och RSV:s rekommendationer

RSV S 1997:2, RSV S 1996:11 och RSV Dt 1991:20). Enligt promemorians uppfattning är det dessutom tveksamt om kostnader för ett större antal personalfester kan anses ha omedelbart samband med verksamheten. Fråga är då kanske snarare om kostnader för sällskapsliv av privat natur. I SKV A 2004:5 och i de rekommendationer som gällde tidigare anges även att om anställdas familjemedlemmar eller pensionerade befattningshavare inbjuds till personalfest bör avdrag medges även för den andel av utgiften som belöper på dessa personer.

Det finns ett antal domstolsavgöranden där skälighetsbedömningar gjorts av utgifter för jubiléer. Av denna praxis framgår att 50- och 100-årsjubileum är sådana milstolpar i ett företags verksamhet som medför att utgifter för dessa kan vara avdragsgilla (jfr RÅ 1989 not 239, RÅ 1974 A 1349, RÅ 1974 A 1485 och RÅ 1953 Fi 1487). I RÅ 1970 Fi 15 vägrades avdrag för ett företags 10-årsjubileum. Av RÅ 1989 not 239 framgår vidare att avdrag för jubileumskostnader kan medges för anställdas makar. I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:5) anges följande beträffande jubileum, invigning av anläggning m.m. ”För att en utgift för jubileum i samband med fest eller liknande skall anses avdragsgill bör jubileet avse en mer betydande milstolpe i företagets verksamhet som 25-, 50-, 75- och 100-årsjubileum osv. Avdrag bör i regel inte medges för utgift för tidigare jubileumsfest än 25-årsjubileum. I samband med jubileumsfestligheter bör avdrag medges för utgifter som avser företagets huvudsakliga affärsförbindelser liksom för representanter för myndigheter och massmedia. Utgift för representation i samband med invigning av anläggning bör vara avdragsgill under förutsättning att det är fråga om en anläggning som med hänsyn till företagets storlek och omfattning är att anse som betydande.” Vad som sägs om utgift för jubileum i SKV A 2004:5 gällde redan vid Sveriges anslutning till EU (jfr RSV S 1997:2, RSV S 1996:11 och RSV Dt 1991:20).

Kriteriet att ett avdrag ska vara skäligt bör framgå direkt av ML. På samma sätt som vad som sägs om omedelbart samband i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:5 och i praxis och förarbeten angående 16 kap. 2 § IL och dess tidigare motsvarigheter är relevant för bedömning enligt 8 kap. 3 § ML av om fråga är om en kostnad hör till verksamheten eller om en privat levnadskostnad, är vad som sägs om avdrags skälighet i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:5 och i praxis och förarbeten angående 16 kap. 2 § IL och dess tidigare motsvarigheter relevant för skälighetsbedömningar enligt den nya avdragsbegränsningsregeln i ML som föreslås i promemorian. Vad som sägs i SKV A 2004:5 och i praxis och förarbeten angående 16 kap. 2 § IL och dess tidigare motsvarigheter bör alltså ligga till grund för bedömning enligt den nya begränsningsregeln av skäligheten i ett avdrag för utgifter för representation.

#### *Begränsning vid återbetalning*

Den nya avdragsbegränsningsregeln kommer gälla även vid återbetalning enligt 10 kap. ML (jfr 10 kap. 13 § ML).

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 8 kap. 9 § ML och införande av en ny paragraf, 8 kap. 12 § ML.

### 4.3 Slopad avdragsrätt vid beräkning av inkomstskatt

**Promemorians förslag:** Avdragsrätten för utgifter för representation vid beräkning av inkomstskatt slopas.

**Skälen för promemorians förslag:** I 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, anges att utgifter för representation och liknande ändamål bara får dras av om de har omedelbart samband med näringsverksamheten såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård. Avdraget får inte överstiga vad som kan anses skäligt. För utgifter för lunch, middag eller supé får avdraget inte överstiga 90 kronor per person och måltid med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte ska dras av enligt 8 kap. eller återbetalas enligt 10 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Av 8 kap. 9 § ML följer att avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation bara får göras om utgifterna får dras av vid beräkning av inkomstskatt.

Reglerna för mervärdesskatt är harmoniserade inom EU. Det EU-rättsliga regelverket finns huvudsakligen i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Reglerna i mervärdesskattedirektivet måste genomföras i den nationella rätten. I Sverige har det skett främst genom ML.

Som framgår ovan är avdragsrätten för representation begränsad enligt ML. I mervärdesskattedirektivet finns inte någon bestämmelse om begränsad avdragsrätt för utgifter för representation. Vad som finns är en s.k. ”standstill”-klausul enligt vilken medlemsstaterna får behålla de avdragsbegränsningar som föreskrevs i nationell lagstiftning den 1 januari 1979, eller, för de medlemsstater som anslutit sig efter den dagen, dagen för deras anslutning (artikel 176). För Sveriges del gäller alltså att de begränsningar i avdragsrätten som föreskrevs och den 1 januari 1995 kan behållas.

Till följd av den koppling som finns mellan ML och IL har ändringar i de inkomstskattemässiga bestämmelserna om avdragsrätt för utgifter för representation medfört att avdragsrätten enligt ML begränsats ytterligare jämfört med vad som gällde vid Sveriges anslutning till EU. Enligt fast praxis från EU-domstolen är detta inte tillåtet. Regleringen i ML måste därför ändras. I avsnitt 4.2 föreslås att bestämmelsen i 8 kap. 9 § ML om att avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation bara får göras om utgifterna får dras av vid beräkning av inkomstskatt tas bort och att det i stället införs en bestämmelse i ML enligt vilken avdrag för ingående skatt som hänför sig till representation bara får göras om det är skäligt och inte i något fall med ett högre belopp än den mervärdesskatt som belöper på 500 kronor exklusive mervärdesskatt per person och tillfälle. Vad som ska gälla för avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation kommer alltså enligt förslaget att framgå direkt av ML.

Som framgår av avsnitt 4.2. är promemorians bedömning att det även fortsättningsvis ska finnas en koppling mellan ML och IL. Därför behöver också regleringen i IL ändras. Skälet är att nya regler bör vara enkla. Tas kopplingen bort blir resultatet olika avdragsbegränsningar i IL och ML vilket blir krångligt. Vidare kan det finnas en risk att praxis utvecklas på ett sätt vad



gäller inkomstskatt och på ett annat vad gäller mervärdesskatt. Detta vore olyckligt. Kopplingen mellan ML och IL görs idag från ML till IL. Mot bakgrund av att utformningen av ML styrs av mervärdesskattedirektivet är detta inte en bra lösning. Eftersom utgångspunkten för regleringen är vad som följer av mervärdesskattedirektivet bör kopplingen mellan ML och IL göras från IL till ML.

Hur bör då regleringen i IL ändras? Nya regler bör vara enkla och mot bakgrund av detta ser promemorian två möjliga lösningar. Ett alternativ är att införa beloppsgränsen 500 kronor även i IL. Promemorian bedömer dock att det inte är lämpligt med en sådan stor utvidgning av avdragsrätten. Det alternativ som då kvarstår är att slopa avdragsrätten för utgifter för representation vid beräkning av inkomstskatt (jämför avsnitt 4.2).

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster är enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL avdragsgilla vid inkomstbeskattningen. En utgift kan i vissa fall vara avdragsgill enligt 16 kap. 1 § IL och samma utgift kan i andra fall ses som representation enligt 16 kap. 2 § IL. Ett exempel är en måltid med anställd personal. Om måltiden bedöms vara en förmån är kostnaden avdragsgill som lönekostnad enligt 16 kap. 1 § IL. Om måltiden istället ses som intern representation omfattas den av avdragsbegränsningen i 16 kap. 2 § IL. Gränsdragningen vid bedömningen av en aktivitet avses inte att förändras i och med införandet av ett avdragsförbud.

Utgifter för representation, exempelvis mat och dryck i samband med inledande eller upprätthållande av affärsförbindelser, i samband med jubiléumsfestligheter eller vid personalfester kommer enligt förslaget inte att få dras av. Detsamma gäller till exempel för teaterbiljetter, greenfee och biljetter till idrottsevenemang. Utgifter som uppgår till obetydliga belopp kan dock vara avdragsgilla enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL. Utgiften i sig räknas då inte som representation. Det kan exempelvis röra sig om mineralvatten på ett konferensbord i samband med möten och förhandlingar.

Förslaget föranleder ändring i 16 kap. 2 § IL.

## 4.4 Ersättning till kommuner m.fl.

**Promemorians förslag:** Vid utbetalning av ersättning enligt lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund ska samma begränsning för utgifter för representation gälla som vid beräkning av avdrag för respektive återbetalning av ingående skatt enligt mervärdesskattelagen.

**Skälen för promemorians förslag:** Kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (i fortsättningen kommuner) har, på samma sätt som andra beskattningsbara personer, rätt till avdrag för ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML. Kommuner har dessutom enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund, förkortad LEMK, rätt till ersättning för ingående skatt som inte medför rätt till avdrag eller återbetalning enligt ML (2 § LEMK). Syftet med denna rätt till ersättning är att åstadkomma konkurrensneutralitet i valet mellan egen regi och entreprenad i verksamheter som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Vid utbetalning av ersättning enligt LEMK tillämpas bl.a. bestämmelsen i 8 kap. 9 § ML om att avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation bara får göras om utgifterna får dras av vid beräkning av inkomstskatt (4 § LEMK). Detta innebär bl.a. att rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för lunch middag eller supé är begränsad till högst mervärdesskatten på 90 kronor exklusive mervärdesskatt per person och måltid.

Av avsnitt 4.2 framgår att det i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), inte finns någon bestämmelse om begränsad avdragsrätt för utgifter för representation. Vad som finns är en s.k. ”standstill”-klausul enligt vilken medlemsstaterna får behålla de avdragsbegränsningar som föreskrevs i nationell lagstiftning den 1 januari 1979, eller, för de medlemsstater som anslutit sig efter den dagen, dagen för deras anslutning (artikel 176). För Sveriges del gäller alltså att de begränsningar i avdragsrätten som föreskrevs den 1 januari 1995 kan behållas. Av avsnitt 4.2 framgår vidare att avdragsrätten enligt ML har begränsats ytterligare jämfört med vad som gällde vid Sveriges anslutning till EU och att detta enligt fast praxis från EU-domstolen inte är tillåtet. I avsnitt 4.2 föreslås därför att bestämmelsen i 8 kap. 9 § ML om att avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation bara får göras om utgifterna får dras av vid beräkning av inkomstskatt tas bort och att det i stället införs en bestämmelse i ML enligt vilken avdrag för ingående skatt som hänför sig till representation bara får göras om det är skäligt och inte i något fall med ett högre belopp än den mervärdesskatt som belöper på 500 kronor exklusive mervärdesskatt per person och tillfälle.

Rätten till ersättning enligt LEMK är inte en sådan avdragsrätt eller rätt till återbetalning som följer av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och det är alltså inte till följd av EU-rättsliga bestämmelser nödvändigt att ändra bestämmelserna om ersättning enligt LEMK. Skatteverkets ställningstaganden den 19 juni 2014 ledde inte heller till någon ändring i tillämpningen vad gäller ersättningen till kommunerna enligt LEMK (dnr 131 222261-14/111, 131 222269-14/111 och 131 222275-14/111). Den nuvarande situationen innebär att en uppsättning regler gäller för den del av kommunernas verksamhet som medför avdragsrätt/återbetalningsrätt och en annan för den del som ger rätt till ersättning enligt LEMK. Kommunerna måste alltid skilja på ingående skatt som avser ML och ingående skatt enligt LEMK. Olika regler för kommunernas olika verksamheter gör emellertid systemet mer komplicerat. Därför är det inte lämpligt att införa en reglering i LEMK motsvarande den tillämpning som följer av Skatteverkets ställningstaganden. Det nya regelverket bör i stället, liksom dagens regelverk, ha samma bestämmelser om representation vid beräkning av ersättning enligt LEMK som vid beräkning av rätt till avdrag för respektive återbetalning av ingående skatt enligt ML.

Förslaget föranleder ändring i 4 § LEMK.

## 5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Promemorians förslag:** Alla lagförslag ska träda i kraft den 1 januari 2016. Vad gäller mervärdesskatt ska dock äldre bestämmelser gälla om rätten till avdrag inträtt före ikraftträdandet.

**Skälen för promemorians förslag:** Den nya regleringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2016. Vad gäller mervärdesskatt bör emellertid äldre bestämmelser tillämpas i de fall rätten till avdrag inträder före ikraftträdandetidpunkten. När rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt inträder beror på vilken redovisningsmetod som används. Om faktureringsmetoden används inträder avdragsrätten när fakturan enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Vid kontant betalning och förskottsbetalning inträder avdragsrätten när betalning sker. Om bokslutsmetoden används inträder rätten till avdrag när betalning sker. Skulder som är obetalda vid årets utgång får dock dras av i den sista redovisningsperioden för beskattningsåret. Vid utbetalning av ersättning enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund bör äldre bestämmelser tillämpas om äldre bestämmelser skulle ha tillämpats om fråga varit om avdrag för ingående skatt.

## 6 Konsekvensanalys

**Promemorians bedömning:** Förslaget medför en positiv offentligfinansiell effekt. Nettoeffekten uppskattas till ca 1,0 miljarder kronor per år.

De allmänna förvaltningsdomstolarna påverkas inte. En fortsatt tillämpning enligt de ställningstaganden Skatteverket publicerade i juni 2014 skulle dock kunna leda till en ökad måltillströmning, vilket kan undvikas genom promemorians förslag.

Förslaget leder till engångskostnader för Skatteverket för i huvudsak information till allmänheten och till personal. En fortsatt tillämpning enligt de ställningstaganden Skatteverket publicerade i juni 2014 skulle kunna leda till ökad arbetsbelastning för Skatteverket, vilket kan undvikas genom promemorians förslag.

Förslaget leder till en enklare hantering för företagen och därmed till minskade administrativa kostnader.

Förslaget leder till en något enklare hantering för kommunerna.

### Skälen för promemorians bedömning

#### *Allmänt*

Rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation har till följd av en koppling mellan mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, och inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, begränsats i förhållande till vad som gällde vid Sveriges anslutning till EU. Detta är inte förenligt med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Mervärdesskattedirektivet tillåter endast att Sverige behåller de begränsningar i avdragsrätten som föreskrevs vid Sveriges anslutning till EU, dvs. den 1 januari 1995.

Med anledning av att ML har ändrats på ett sätt som strider mot mervärdesskattedirektivet har Skatteverket i ett antal ställningstaganden daterade den 19 juni 2014 (dnr 131 222261-14/111, 131 222269-14/111 och 131 222275-14/111) uttalat vilken avdragsbegränsning man anser vara tillåten enligt EU-rätten för måltidsutgifter och för ex. teaterbesök. Enligt ställningstagandena gäller olika beloppsgränser för måltidsutgifter beroende på om fråga är om extern eller intern representation. Avdrag medges med högst mervärdesskatten på 300 kronor vid extern representation och med högst mervärdesskatten på 200 kronor vid intern representation. Är det fråga om enklare förtäring i samband med demonstration eller visning är beloppsgränsen 300 kronor. Om spritdrycker och vin ingår i underlaget är beloppsgränsen 180 kronor både vid extern och intern representation. Är det fråga om enklare förtäring i samband med demonstration eller visning och spritdrycker och vin ingår i underlaget är beloppsgränsen 60 kronor. För utgifter för exempelvis teaterbesök (s.k. kringkostnader) medges avdrag med högst mervärdesskatten på 180 kronor per person och tillfälle.

Skatteverkets ställningstaganden är svåra för företagen att tillämpa och det är också svårt för Skatteverket att kontrollera att företagen tillämpar dessa på rätt sätt.

I 16 kap. 2 § IL anges att avdrag för utgifter för representation inte får överstiga vad som kan anses skäligt. För utgifter för lunch, middag eller supé

får avdraget inte överstiga 90 kronor per person och måltid. Regleringen i IL påverkas inte av Skatteverkets ställningstaganden.

Regleringen i ML måste ändras så att den blir förenlig med mervärdesskattedirektivet. Förslaget innebär att den nu gällande ordningen med flera olika beloppsgränser ersätts med en ny beloppsgräns på 500 kronor. Avdrag kommer alltså medges med högst mervärdesskatten på 500 kronor. Denna beloppsgräns omfattar alla slags kostnader (mat, alkoholhaltiga- och icke alkoholhaltiga drycker, teaterbiljetter, lokalhyror etc.) Beloppsgränsen gäller per person och representationstillfälle alternativt per gåva. Någon materiell förändring utöver införandet av en beloppsgräns per tillfälle för alla slags utgifter görs inte. Förslaget innebär vidare att rätten till avdrag slopas vid beräkning av inkomstskatt. Förslaget leder till en avsevärd förenkling.

#### *Offentligfinansiella effekter*

Förslaget medför en positiv offentligfinansiell effekt. Nettoeffekten uppskattas till ca 1,0 miljarder kronor per år.

De privata företagens representationskostnader beräknas 2015 uppgå till ca 20 miljarder kronor. Häri inkluderas både extern och intern representation, samt kringkostnader och gåvor. Beräkningarna utgår från Restaurangindex. Med hjälp av data från Nationalräkenskaperna om privat restaurangkonsumtion har företagens del av restaurangförsäljningen kunnat estimeras. Hänsyn har sedan tagits till att bara del av den avser kostnader för representation samt att företagens representationskostnader även avser annat än restaurangbesök. Slutligen baseras beräkningarna på antaganden om hur representationskostnaderna fördelas mellan olika kostnadsnivåer samt olika typer av representation.

De nya reglerna innebär slopad avdragsrätt för representationskostnader vid beräkning av inkomstskatt. Detta beräknas medföra en positiv offentligfinansiell effekt på ca 1,4 miljarder kronor. Samtidigt innebär de nya reglerna att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som hänför sig till utgifter för representation höjs till den mervärdesskatt som belöper på högst 500 kronor exklusive mervärdesskatt per person och representationstillfälle. Detta beräknas medföra en negativ offentligfinansiell effekt på ca 0,3 miljarder kronor. Avrundningen gör att delarna inte summerar.

#### *De allmänna förvaltningsdomstolarna och Skatteverket*

Förslaget bedöms inte påverka måltillströmningen till förvaltningsdomstolarna. De ställningstaganden Skatteverket publicerade i juni 2014 är dock svåra att tillämpa. En fortsatt tillämpning enligt dessa skulle kunna leda till en ökad måltillströmning, men någon sådan har ännu inte kunnat iakttas. Om promemorians förslag genomförs undviks denna effekt.

Förslaget bedöms leda till merkostnader för Skatteverket i form av engångskostnader för i huvudsak information till allmänheten och till personal. Engångskostnaderna beräknas uppgå till 725 000 kronor. Förslaget påverkar inga IT-system hos Skatteverket. De ställningstaganden Skatteverket publicerade i juni 2014 är svåra att tillämpa och det är också svårt för Skatteverket att kontrollera att företagen tillämpar dessa på rätt sätt. Antalet ärenden är än så länge begränsat, men fortsatt tillämpning enligt ställningstagandena kan komma att medföra ökad arbetsbelastning för Skatteverket. Om promemorians förslag genomförs undviks denna effekt.

Skatteverkets ökade kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga anslagsramar.

#### *Företagen*

De ställningstaganden Skatteverket publicerade i juni 2014 är svåra för företagen att tillämpa. Olika beloppsgränser gäller för olika typer av aktiviteter. Vid beräkning av inkomstskatt tillkommer ytterligare en beloppsgräns. Det krävs förhållandevis stora insatser av företagen för att tillämpa reglerna på ett korrekt sätt.

Förslaget leder till en avsevärd förenkling för företagen. Den nu gällande ordningen med flera olika beloppsgränser ersätts med en ny beloppsgräns. Detta, och även sloandet av avdragsrätten vid beräkning av inkomstskatt, leder till en förenklad hantering för företagen, vilket medför minskade administrativa kostnader. Det har dock inte varit möjligt att göra någon beloppsmässig uppskattning.

Förslaget innebär generellt sett möjlighet till högre avdrag för ingående mervärdesskatt per representationstillfälle. Avdragsrätten enligt IL slopas helt. De företag som saknar avdragsrätt för mervärdesskatt kommer alltså inte kunna göra avdrag för utgifter för representation. Totalt sett innebär förslaget en skattekostnad för företagen om ca 1,0 miljarder kronor per år.

Regeländringar innebär alltid ökade kostnader för företagen då de måste anpassa sig till de nya reglerna exempelvis genom omställning av IT-system. Ingen uppskattning har kunnat göras av storleken på dessa kostnader.

#### *Kommuner m.fl.*

Kommuner landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (i fortsättningen kommuner) har, på samma sätt som andra beskattningsbara personer, rätt till avdrag för ingående skatt. Kommuner har dessutom enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund, förkortad LEMK, rätt till ersättning för ingående skatt som inte medför rätt till avdrag. Vid utbetalning av ersättning enligt LEMK tillämpas bestämmelsen i ML om avdragsbegränsning för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation.

Rätten till ersättning enligt LEMK är inte en sådan avdragsrätt som följer av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och Skatteverkets ställningstaganden i juni 2014 ledde inte till någon ändring i tillämpningen vad gäller ersättningen till kommunerna enligt LEMK. Den nuvarande situationen innebär att en uppsättning regler gäller för den del av kommunernas verksamhet som medför avdragsrätt och en annan för den del som ger rätt till ersättning enligt LEMK. Förslaget innebär att regelverket kommer ha samma bestämmelser om representation vid beräkning av ersättning enligt LEMK som vid beräkning av rätt till avdrag för ingående skatt enligt ML, vilket leder till en något enklare hantering för kommunerna.

## 7 Författningskommentar

### 7.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

#### 8 kap.

#### 9 §

*Första stycket andra punkten* i paragrafen upphävs. En ny bestämmelse om avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation införs i 12 § (se nedan). *Punkterna 3-4* har numrerats om.

#### 12 §

Paragrafen är ny och anger att avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation endast får göras om det är skäligt och inte i något fall med ett högre belopp än den mervärdesskatt som belöper på 500 kronor exklusive mervärdesskatt per person och tillfälle eller per gåva.

I nuvarande lydelse av 8 kap. 9 § anges att avdrag endast får göras om avdrag medges enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Den praxis som utvecklats rörande 16 kap. 2 § IL har alltså gällt även för mervärdesskatten. Genom denna nya bestämmelse framgår det direkt av mervärdesskattelagen vad som gäller i fråga om avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation. Någon materiell förändring utöver införandet av en beloppsgräns för alla slags utgifter hänförliga till representation är inte avsedd. Tidigare praxis på området är följaktligen fortfarande relevant.

Avdragsrätten enligt 16 kap. 2 § IL föreslås slopas (se kommentaren till 16 kap. 2 § IL nedan). 16 kap. 2 § IL i dess nuvarande lydelse talar om utgifter för representation och liknande ändamål. En språklig justering från ”representation och liknande ändamål” till enbart ”representation” görs. Någon materiell förändring avses inte, utan begreppet representation avser alla de aktiviteter som enligt praxis omfattades av skrivningen representation och liknande ändamål i 16 kap. 2 § IL. Som exempel på utgifter för representation kan nämnas utgifter för mat, dryck, musikunderhållning, teaterbiljetter, biljetter till idrottsevenemang och gåvor.

I 16 kap. 2 § IL i dess nuvarande lydelse anges att utgifter för representation och liknande ändamål bara ska dras av om de har omedelbart samband med näringsverksamheten. Vidare anges att omedelbart samband exempelvis föreligger om det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård. Kravet på omedelbart samband är ämnat att markera att avdragsrätten inte omfattar privata levnadskostnader, t.ex. kostnader för sällskapsliv av privat natur, personlig gästfrihet och liknande (se prop. 1963:96 s. 51). Att avdragsrätten vid beräkning av mervärdesskatt inte omfattar privata levnadskostnader följer emellertid direkt av 8 kap. 3 § varför det är överflödigt att i denna nya bestämmelse om avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation ange att utgifterna måste ha omedelbart samband med verksamheten.

I 16 kap. 2 § IL i dess nuvarande lydelse anges att utgifter för representation inte får överstiga vad som kan anses skäligt. Ett skälighetsrekvisit finns även i denna nya bestämmelse. Utgifter för representation som är att betrakta som lyxbetonad bör inte anses vara skäliga.

Denna praxis hade redan vid Sveriges anslutning till EU gällt under lång tid (se Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:5 och RSV:s rekommendationer RSV S 1997:2, RSV S 1996:11 och RSV Dt 1991:20, jfr även RÅ 1970 ref. 21 och prop. 1963:96 s. 51). I Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:5 anges följande beträffande lyxbetonad representation. ”Lyxbetonad representation får anses vara t.ex. särskilt arrangerade jaktutflykter eller fiskeresor och specialarrangerad underhållning samt hållande av lustjakter och lantställen för representationsändamål. Även villor och andra byggnader som helt eller huvudsakligen är avsedda för representationsändamål bör räknas till denna kategori. Undantag kan dock göras för byggnader på orter där bostadsfrågan för besökande affärsförbindelser annars inte kan ordnas på ett tillfredsställande sätt.” Vad som sägs i Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:5 bör även fortsättningsvis vara relevant vid bedömning av vad som är lyxbetonad representation.

Utgifter för fler än två personalfester per år bör inte anses vara skäligen. Även denna praxis gällde redan vid Sveriges anslutning till EU (se SKV A 2004:5 och RSV:s rekommendationer RSV S 1997:2, RSV S 1996:11 och RSV Dt 1991:20). Det är dessutom tveksamt om kostnader för ett större antal personalfester kan anses höra till verksamheten, vilket är en förutsättning för att avdrag över huvud taget ska komma i fråga (jfr 8 kap 3 §). Fråga är kanske snarare om kostnader för sällskapsliv av privat natur.

Om anställdas familjemedlemmar eller pensionerade befattningshavare inbjuds till personalfest bör det anses vara skäligt att avdrag medges även för den andel av utgiften som belöper på dessa personer (jfr SKV A 2004:5 och i de rekommendationer som gällde tidigare vid beräkning av inkomstskatt).

Det finns ett antal domstolsavgöranden där skälighetsbedömningar gjorts av utgifter för jubiléer. Av denna praxis framgår att 50- och 100-årsjubileum är sådana milstolpar i ett företags verksamhet som medför att utgifter för dessa kan vara avdragsgilla (jfr RÅ 1989 not 239, RÅ 1974 A 1349, RÅ 1974 A 1485 och RÅ 1953 Fi 1487). I RÅ 1970 Fi 15 vägrades avdrag för ett företags 10-årsjubileum. Av RÅ 1989 not 239 framgår vidare att avdrag för jubileumskostnader kan medges för anställdas makar. I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:5) anges följande beträffande jubileum, invigning av anläggning m.m. ”För att en utgift för jubileum i samband med fest eller liknande skall anses avdragsgill bör jubileet avse en mer betydande milstolpe i företagets verksamhet som 25-, 50-, 75- och 100-årsjubileum osv. Avdrag bör i regel inte medges för utgift för tidigare jubileumsfest än 25-årsjubileum. I samband med jubileumsfestligheter bör avdrag medges för utgifter som avser företagets huvudsakliga affärsförbindelser liksom för representanter för myndigheter och massmedia. Utgift för representation i samband med invigning av anläggning bör vara avdragsgill under förutsättning att det är fråga om en anläggning som med hänsyn till företagets storlek och omfattning är att anse som betydande.” Vad som sägs om utgift för jubileum i SKV A 2004:5 gällde redan vid Sveriges anslutning till EU (jfr RSV S 1997:2, RSV S 1996:11 och RSV Dt 1991:20).

Beloppsgränsen 500 kronor omfattar alla slags representationskostnader (mat, alkoholhaltiga- och icke alkoholhaltiga drycker, teaterbiljetter, lokalhyror etc.). Beloppsgränsen gäller per person och representationstillfälle eller per gåva. Ett representationstillfälle kan vara exempelvis en måltid, en måltid följt av ett teaterbesök, en måltid följt av ett sportevenemang, enbart ett evenemang av något slag eller en personalfest. Skatteverket har i ett



ställningstagande daterat den 27 november 2007 (dnr 131 684677-07/111) uttalat att i de fall en affärsförhandling sträcker sig över flera dagar ska varje dag anses utgöra ett representationstillfälle. Detta bör även fortsättningsvis gälla. I de fall utgifterna för representation vid ett representationstillfälle avser varor och tjänster för vilka olika skattesatser tas ut bör en proportionering göras. Proportioneringen bör utgå från de faktiska kostnaderna exklusive mervärdesskatt för respektive del.

Bestämmelsen gäller även vid återbetalning enligt 10 kap. ML (jfr 10 kap. 13 § ML).

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.

## **19 kap.**

### **4 §**

I paragrafen görs en följdändring med anledning av att en ny paragraf, 8 kap. 12 §, införs.

## **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

I *första punkten* anges ikraftträdandetidpunkten. Av *andra punkten* framgår att äldre bestämmelser gäller om rätten till avdrag inträtt före ikraftträdandet. När rätten till avdrag inträder beror på vilken redovisningsmetod som används. Om faktureringsmetoden används inträder avdragsrätten när fakturan enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Vid kontant betalning och förskottsbetalning inträder avdragsrätten när betalning sker. Om bokslutsmetoden används inträder rätten till avdrag i normalfallet när betalning sker.

## **7.2 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)**

### **16 kap.**

#### **2 §**

I *första stycket* anges att utgifter för representation inte får dras av. En språklig justering från ”representation och liknande ändamål” till enbart ”representation” görs. Någon materiell förändring avses inte, utan begreppet representation avser alla de aktiviteter som enligt praxis omfattas av skrivningen representation och liknande ändamål i paragrafens nuvarande lydelse (jfr kommentaren till andra stycket). Som exempel på utgifter för representation kan nämnas utgifter för mat, dryck, musikunderhållning, teaterbiljetter, biljetter till idrottsevenemang och gåvor.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster är enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § avdragsgilla. Utgifter som uppgår till obetydliga belopp, exempelvis mineralvatten på ett konferensbord i samband med möten och förhandlingar, kan vara sådana utgifter.

En utgift kan i vissa fall vara avdragsgill enligt 16 kap. 1 § och i andra fall ses som representation. Utgiften får i det senare fallet inte dras av. Ett exempel är en måltid med anställd personal. Om måltiden bedöms vara en förmån är kostnaden avdragsgill som lönekostnad enligt 16 kap. 1 §. Om måltiden istället ses som intern representation får utgiften inte dras av. Gränsdragningen vid bedömning av en aktivitet är densamma som före ändringen av bestämmelsen.

I *andra stycket* anges att med representation i första stycket avses detsamma som med representation i 8 kap. 12 § mervärdesskattelagen (1994:200),

förkortad ML. I nuvarande lydelse av 8 kap. 9 § ML anges att avdrag endast får göras om avdrag medges enligt 16 kap. 2 § IL. Genom den nya 12 § i mervärdesskattelagen framgår det direkt av denna lag vad som gäller i fråga om avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation. I 8 kap. 12 § ML används uttrycket ”representation” till skillnad från uttrycket ”representation och liknande ändamål” som används i nuvarande lydelse av 16 kap. 2 § IL. Någon materiell förändring avses inte, utan begreppet representation avser alla de aktiviteter som enligt praxis omfattades av skrivningen representation och liknande ändamål (jfr kommentaren till första stycket).

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.

#### **Ikraftträdandebestämmelse**

Lagen träder i kraft den 1 januari 2016.

### **7.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund**

#### **4 §**

Ändringen i paragrafen är en följd av att en ny bestämmelse om avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation införs i 8 kap. 12 § mervärdesskattelagen (1994:200). Ändringen innebär att samma begränsning för utgifter för representation gäller vid utbetalning av ersättning enligt denna lag som vid beräkning av avdrag för respektive återbetalning av ingående skatt enligt mervärdesskattelagen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4

#### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

I *första punkten* anges ikraftträdandetidpunkten. Av *andra punkten* framgår att äldre bestämmelser gäller vid utbetalning av ersättning om äldre bestämmelser skulle ha tillämpats om fråga varit om avdrag för ingående skatt.