

Skatteutskottets betänkande

1981/82:56

om skattefriheten för stipendier

Motionen

I motion 1981/82:1698 av Erik Wärnberg m. fl. (s) hemställs att riksdagen hos regeringen begär att en anvisningspunkt snarast utarbetas, i vilken klarläggs vad som skall avses med stipendier enligt 19 § kommunal-skattelagen (KL).

Gällande bestämmelser

Enligt 19 § KL räknas stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning inte till skattepliktig inkomst. Därutöver anges inte närmare i författningstexten vad som skall anses utgöra ett sådant skattefritt stipendium. Stipendium, som i själva verket är ersättning för lön eller utgör annan skattepliktig löneförmån, skall beskattas såsom inkomst av tjänst.

Yttrande från riksskatteverket

Riksskatteverket (RSV) har avgivit yttrande över motionen. Yttrandet, som också innehåller en redogörelse för frågans tidigare behandling och det aktuella rättsläget på området, fogas som bilaga till betänkandet.

Utskottet

Enligt motionärernas uppfattning är det önskvärt att frågan i vilken utsträckning stipendier är skattefria klarläggs genom särskild lagstiftning. I motionen anförs att stipendier för bl. a. facklig utbildning under senare tid inte behandlats enhetligt vid beskattningen.

Av riksskatteverkets yttrande framgår att frågan om ett stipendium skall beskattas eller ej kan medföra problem i speciella fall. Ett stipendium för mottagarens utbildning skall visserligen enligt en uttrycklig bestämmelse i kommunal-skattelagen inte räknas som skattepliktig inkomst. Det räcker emellertid inte att utbetalningen betecknas som ett stipendium. Om utbetalningen utgår i samband med ett anställningsliknande förhållande mellan givaren och mottagaren skall beloppet enligt gällande praxis i allmänhet jämföras med lön och beskattas. Det bör samtidigt framhållas att stipendier i rättspraxis undantagits från beskattning även om ett anställnings-

förhållande förelegat mellan mottagaren och den organisation som utgivit beloppet, nämligen i vissa fall då det stått klart att utbetalningen inte haft något samband med anställningsförhållandet.

Utskottet är medvetet om att tillämpningen kan medföra problem exempelvis i fråga om sådana stipendier av olika slag som utgår från fackförbunden till deras medlemmar och funktionärer. Som framgår av riksskatteverkets yttrande visar emellertid resultatet av tidigare utredningsarbete att alltför stora svårigheter föreligger att lösa hithörande problem lagstiftningsvägen. Utskottet anser därför att de gränsdragningsfrågor som uppkommer på detta område liksom hittills i första hand bör prövas i den praktiska tillämpningen. Vid detta ställningstagande har utskottet förutsatt att riksskatteverket följer utvecklingen och vid behov kommer med vägledande uttalanden. Samtidigt vill utskottet erinra om möjligheten att i tveksamma fall erhålla bindande förhandsbesked från verket.

Mot den angivna bakgrunden finner utskottet att motionen inte f. n. bör föranleda några åtgärder från riksdagens sida. Utskottet avstyrker således motionen i den mån den inte är tillgodosedd genom vad utskottet anfört.

Utskottet hemställer

att riksdagen avslår motion 1981/82:1698.

Stockholm den 20 april 1982

På skatteutskottets vägnar

ERIK WÄRNBERG

Närvarande: Erik Wörnberg (s), Knut Wachtmeister (m), Stig Josefson (c), Wilhelm Gustafsson (fp), Rune Carlstein (s), Olle Westberg i Hofors (s), Tage Sundkvist (c), Bo Lundgren (m), Ingemar Hallenius (c), Bo Forslund (s), Olle Grahn (fp), Egon Jacobsson (s), Anita Johansson (s), Bo Södersten (s) och Arne Svensson (m).

Reservation

av Erik Wörnberg, Rune Carlstein, Olle Westberg i Hofors, Bo Forslund, Egon Jacobsson, Anita Johansson och Bo Södersten (alla s) som anser

dels att det avsnitt av utskottets yttrande som börjar med orden "Utskottet är" och slutar med "utskottet anfört" bort ha följande lydelse:

Stipendier förekommer numera i många sammanhang. Stipendierna är till sin art mycket skiftande liksom de förhållanden under vilka de delas ut. Utskottet kan i så måtto instämma i riksskatteverkets uppfattning angående rättsläget, att vissa allmänna principer utkristalliserats beträffande gränsdragningen mellan skattefria stipendier och andra stipendieliknande förmå-

ner som är skattepliktiga. Det finns dock områden där praxis är så svårtolkad, att oklarhet kan sägas råda om rättsläget. Inom dessa områden är det svårt att bedöma hur ett stipendium kommer att behandlas i skattehänseende och detta skapar osäkerhet hos såväl utgivaren som mottagaren av stipendiet.

Som ett exempel på stipendier som är svårbedömliga i beskattningshänseende och där rättspraxis och anvisningar ger ringa vägledning har motionärerna åberopat stipendierna inom fackföreningsrörelsen. Utskottet delar motionärernas uppfattning och vill i sammanhanget hänvisa till de rättsfall som redovisas i riksskatteverkets anvisning RSV/FB Dt 1981:28. I sex ärenden om förhandsbesked prövade regeringsrätten skatteplikten för stipendier utgivna av olika förbund inom Landsorganisationen i Sverige till fackliga förtroendemän. Regeringsrätten fann att skatteplikt förelåg i fem av fallen. Utgången visar enligt utskottets mening att skattefrihet kan föreligga även om mottagaren innehar en facklig förtroendepost. Enligt vad utskottet erfarit har emellertid i vissa fall hävdats, att redan det förhållandet att mottagaren av stipendiet är medlem i en facklig organisation utesluter skattefrihet.

Mot bakgrund av det anförda finner utskottet att ett förtydligande av skattebestämmelserna i fråga om stipendier är påkallat. Utskottet anser därför att riksdagen hos regeringen bör begära en översyn av bestämmelserna i syfte att skapa större klarhet om vad som skall anses utgöra grund för skattefrihet för stipendier.

dels anser att utskottet bort hemställa

att riksdagen med anledning av motion 1981/82:1698 hos regeringen begär en översyn av skattebestämmelserna om stipendier i enlighet med vad utskottet anför.

RIKSSKATTEVERKET
Utredningssektionen

Bilaga

Riksdagens skatteutskott
100 12 Stockholm

Yttrande över motion 1981/82:1698 om skattefrihet för stipendier

Skatteutskottet beslutade den 23 februari 1982, § 19.14, att inhämta yttrande från riksskatteverket (RSV) över rubricerade motion. RSV anför följande.

I motionen hävdas det att rättstillämpningen när det gäller beskattningen av stipendier är synnerligen oklar. Motionärerna anser det därför önskvärt med ett snabbt klarläggande av vad som skall anses utgöra grund för skattefrihet för stipendium för utbildning. De föreslår därför att en anvisningspunkt utarbetas, i vilken det klarläggs vad som skall avses med stipendier enligt 19 § kommunalskattelagen (KL).

Frågans tidigare behandling

Bestämmelsen i 19 § KL om skattefrihet för stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning har funnits ända sedan 1928. Någon särskild motivering till bestämmelsen kan inte återfinnas i förarbetena till KL. Bestämmelsen torde dock inte ha inneburit någon ändring i vad som dittills hade tillämpats.

I en motion vid 1938 års riksdag hemställdes, att riksdagen måtte anhänga om förslag till sådan ändring av skatteförfattningarna eller eljest sådan åtgärd att full klarhet skapades om skattefrihet för alla slags stipendier och utbildningsunderstöd. I anledning av motionen anförde bevillningsutskottet bl. a. följande:

I den föreliggande motionen har framhållits, att praxis i fråga om beskattningen av stipendier och understöd, avsedda för mottagarens utbildning, icke är enhetlig. Denna bristande enhetlighet i praxis torde sammanhänga med att de bidrag, varom nu är fråga, ofta äro av olika natur, samt att därför omständigheterna i varje särskilt fall måste bli föremål för närmare övervägande. Vid bedömande av förevarande spörsmål torde bland annat följande synpunkter böra beaktas. Därest det huvudsakliga syftet med bidraget är, att detsamma skall utgöra understöd för mottagarens utbildning, synes bidraget, även om därmed skulle vara förbundet villkor om skyldighet att i mindre omfattning fullgöra visst arbete, böra vara undantaget från skatteplikt. Har bidraget däremot huvudsakligen karaktären av ersättning för fullgörande av visst uppdrag, vilket exempelvis får anses vara förhållandet med docentstipendier, torde, även om i dylika fall icke helt bortses från utbildningssyftet, bidraget böra betraktas såsom skattepliktig inkomst. Vid nu angivna förhållande och då det i skatteförfattningarna knappast torde vara möjligt att ange alla de olika slag av stipendier och understöd, som böra vara undantagna från skatteplikt, anser sig utskottet icke kunna förorda

bifall till motionärernas förslag om ändring i gällande författningsbestämmelser. I likhet med vad som nu gäller, anser utskottet, att frågan om skattskyldigheten för stipendier och understöd bör bedömas efter omständigheterna i varje särskilt fall.

Utskottet hemställde att motionen inte måtte föranleda någon åtgärd, vilket också blev riksdagens beslut.

Frågan behandlades därefter av 1944 års allmänna skattekommitté i SOU 1950:21 sid 74 - 92. Efter att ha redogjort för några exempel på stipendier som enligt kommittén borde betraktas som skattepliktiga respektive skattefria anförde kommittén (sid 92m) att ett förtydligande lämpligen borde göras på så sätt att i 19 § KL något utförligare angavs när ett skattefritt stipendium förelåg. Förslaget fick följande lydelse:

stipendier till studerande vid undervisningsanstalt eller eljest avsedda för mottagarens utbildning eller för att möjliggöra av honom bedrivet forskningsarbete, därest bidraget icke kan anses hava föranletts av ett anställningsförhållande mellan bidragsgivaren och mottagaren eller grunda ett sådant anställningsförhållande eller utgör ersättning för mistade löneförmåner.

Vid remissbehandlingen av förslaget förde kammarrätten fram bl. a. följande synpunkter. Kammarrätten ansåg frågan fordra ytterligare överbälganden och böra upptas i ett större sammanhang. Gällande lagstiftning på området ansåg kammarrätten vara knapphändig och praxis lämnade ringa vägledning. Detta låg i sakens natur, då stipendier kunde utgå i så många olika former och för så skiftande ändamål och då de begrepp, man i sammanhanget hade att röra sig med, framför allt begreppet utbildning men även i viss mån begreppet undervisningsanstalt, till sin innebörd var vaga och tänjbara. Kammarrätten anmärkte t. ex. att då bidraget utgjorde ersättning för mistade avlöningsförmåner, detta i förslaget inte ställdes i relation till bidragsgivaren. Det skulle således vara fråga icke endast om avlöningsförmåner från bidragsgivaren utan om vilka avlöningsförmåner som helst. Dessutom torde det vara ytterst vanskligt att bedöma hur ett stipendium fördelade sig på mistade avlöningsförmåner respektive de andra poster stipendiet avsåg att täcka.

Frågan om beskattning av stipendier behandlades även av skattelagssakkunniga i betänkandet Studiekostnader vid beskattningen, SOU 1960:6.

De sakkunniga erinrade inledningsvis (sid 170x) om att ett enstaka stipendiebelopp ofta kunde vara att betrakta som gåva och därför redan av denna anledning undantaget från skatteplikt. På grund av föreskrifter i 19 och 20 §§ KL var vidare periodiska understöd till annans undervisning eller uppfostran i regel skattefria för mottagaren. Vidare framhöll de sakkunniga att frågan huruvida en åtnjuten förmån var att betrakta som ett stipendium och därmed skattefri inte kunde bedömas enbart genom tolkning av 19 § KL.

Hänsyn måste också tas till bestämmelserna i KL om vad som skall hänföras till intäkter i de olika förvärvskällorna.

De sakkunniga anförde att det hade ifrågasatts om inte regeln i 19 § KL var för snäv. I detta hänseende framhölls att skattefrihet i praxis förklarats föreligga i alla de fall, då fråga varit om utbildningsstipendier i egentlig mening och åtnjutna förmåner ej heller kunnat hänföras till intäkter av tjänst. Gällande bestämmelse om skattefrihet för utbildningsstipendier fick anses tillfyllest för att alla verkliga stipendier av denna art skulle undgå beskattning. Att från skatteplikt frikalla belopp, som utgick under utbildningstid och var hänförliga till intäkter av tjänst, borde inte ifrågakomma. Det fick nämligen anses inkonsekvent om en inkomstagare, som får sin inkomst på grund av anställningsförhållande av något slag, skulle beskattas lindrigare om han mot betalning genomgick utbildning än om han för samma betalning utförde arbete.

De sakkunniga övervägde ett förtydligande av skattefrihetsbestämmelsen genom införande i KL av någon definition av begreppen stipendier och utbildning. Detta alternativ förkastades dock av de sakkunniga, eftersom de stipendier, som enligt rådande bestämmelser var skattefria, var av mycket skiftande art. Om innebörden av praxis skulle sammanfattas i författningstext, skulle denna antingen få göras så vidlyftig att den blev svåröverskådlig, eller avfattas i så allmänna ordalag, att den inte utsade så mycket mer än de gällande bestämmelserna.

Rättsläget

Rättspraxis när det gäller beskattningen av stipendier är tämligen omfattande och relativt entydig. Problem uppstår dock bl. a. på grund av att benämningen stipendium används för en lång rad sinsemellan helt olikartade bidrag. Därmed sammanhänger att omständigheterna vid utdelningen kan bli skiftande.

Det mest karakteristiska för ett stipendium är dess benefika karaktär. Föreligger ett krav eller en förväntan om en motprestation är stipendiet skattepliktigt, medan det är skattefritt om det föreligger en gävoavsikt. Stipendier i egentlig mening kan ofta – men inte alltid – ses som en uppmuntran och erkänsla för redan utförda prestationer.

Skattepliktiga stipendier

Det finns åtskilliga rättsfall i vilka stipendier har ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst på grund av att någon form av anställnings- eller uppdragsförhållande mellan givaren och mottagaren har förelegat. I vissa fall har det räckt med en svagare relation, t. ex. en förhoppning från utgivaren om att få någon form av motprestation från mottagaren i framtiden. Följande avgöranden kan nämnas. RÅ 1961 ref 19 (resebidrag för tryckeritekniska

studier i USA från en förlagsstiftelse hos vilken mottagaren var anställd), RÅ 1962 ref 24 (arbetsstipendium från Bonniers förlag till en författare, vars verk gavs ut av förlaget). RÅ 1966 ref 23 nr I (ett såsom forskningsbidrag betecknat honorar på 2 500 kr från KF:s förlag till en doktor i historia. tillika licentiand i statskunskap. för ett verk om Geijer och samhällsekonomin samt ett anslag på 3 000 kr från AB Bofors till samme person för forskningar beträffande Pehr Lagerhjelm, som varit en av de sista brukspatronerna på Bofors bruk). RÅ 1977 Aa 65 (kandidatstipendium på 19 832 kr från universitetet i Odense för utarbetande av objektiva test för mätning av nordbors förståelse av de tre skandinaviska språken; stipendiaten kunde åläggas att i viss utsträckning assistera vid undervisning eller annat institutionsarbete vid sidan av den forskning som stipendiet avsåg), RÅ 1979 Aa 26 (utbildningsbidrag på 3 000 kr från ett landsting till en person som efter avslutad utbildning redan anställts hos landstinget när bidraget beviljades), RÅ 1981 1:22 (stipendium på 10 000 kr från ett landsting till en sjuksköterska, som var tjänstledig från landstinget för att genomgå läkarutbildning) och RÅ 1981 1:31 nr I och III-VI (stipendier från fackförbund till förtroendemän inom facket för deltagande i kurser, som varit i huvudsak inriktade på den fackliga verksamheten).

Inte skattepliktiga stipendier

Ett tecken på att gävoavsikt föreligger är att det inte föreligger något samband, t. ex. ett anställnings- eller uppdragsförhållande, mellan utdelaren och mottagaren. Exempel på sådana fall utgör förhandsbeskeden RSV Dt 1976:24 (stipendium från statens råd för byggnadsforskning för vistelse vid forsknings- och undervisningsanstalt i USA under ett år), RÅ 1977 Aa 154 (stipendium på 3 000 kr från en förening för årets bästa skådespelareprestation i svensk reklamfilm), RÅ 1977 Aa 189 (stipendium från arbetarskyddsfonden för studier i USA) och RÅ 1978 Aa 71 (arbetsstipendium på 50 000 kr från styrelsen för teknisk utveckling). Samma bedömning har gjorts i rättsfallet RK 77 1:45. Målet gällde ett stipendium på 1 860 kr från ett företag till en gymnasieelev, som erhållit praktisk undervisning i form av inbyggd utbildning hos bolaget. Eleven anställdes efter genomgången gymnasieutbildning hos företaget. Kammarrätten i Göteborg fann att beloppet inte utgjort ersättning för arbete utan i stället fick jämnas med sådant stipendium, som enligt 19 § KL inte var skattepliktigt. Något anställningsförhållande e dyl förelåg inte vid tidpunkten för stipendiets utbetalande.

Ett fall där skattefrihet ansågs föreligga trots att det förelåg en viss relation mellan utgivaren och mottagaren är förhandsbeskedet RÅ 1981 1:31 nr II. En facklig förtroendeman avsåg att söka ett stipendium för deltagande i en 30-veckors folkhögskolekurs på LO:s folkhögskola Runö. Kursen skulle omfatta följande ämnen: fackföreningskunskap, arbetarrörelsens historia,

ekonomi, samhällskunskap samt tillvalsämnen såsom engelska, matematik, företagsekonomi, bokföring, filosofi, psykologi och maskinskrivning. Stipendiet avsågs täcka skillnaden mellan den statliga studiehjälpen och folkhögskolans inackorderingskostnader. Regeringsrätten ansåg kursen syfta till att höja den allmänna utbildningsnivån hos deltagarna. Även om fackförbundet hade intresse av att förtroendemannen deltog i kursen, kunde detta intresse inte anses vara så påtagligt att stipendiet var att hänföra till gottgörelse för arbete för förbundets räkning. Inte heller förelåg annan grund för att beskatta beloppet. Detta utgjorde således ett sådant utbildningsstipendium som avsågs i 19 § KL.

Från de huvudprinciper som har lagts fast i rättspraxis finns det, som motionärerna också har framhållit, några undantag. Ett exempel är RN:s meddelande 1954 nr 8:3 där stipendier till folkskollärare för deltagande i akademiska fortbildningskurser ansågs hänförliga till sådana stipendier som inte är skattepliktiga enligt 19 § KL. Stipendierna utbetalades av skolöverstyrelsen från anslaget "vissa åtgärder för avhjälpande av lärarbristen vid högre skolor". Fortbildningskurserna anordnades i ämnena matematik, fysik, kemi, botanik och zoologi i syfte att ge deltagarna kunskaper motsvarande fordringarna för betyget Godkänd i filosofisk ämbetsexamen. Kursverksamheten stod under överinseende av universitetskanslersämbetet, som efter samråd med skolöverstyrelsen fördelade dem som anmält sig på olika akademiska lärosäten och kursorter. Med hänsyn till de omständigheter, varunder stipendierna uppbars, fann RN dem huvudsakligen ha karaktär av sådana stipendier för mottagarens utbildning, som enligt 19 § KL icke skulle räknas till skattepliktig inkomst. Detta fall har dock inte varit föremål för regeringsrättens prövning och torde med hänsyn till senare praxis numera vara överspelat.

Motionärerna har även åberopat rättsfallet RÅ 1966 ref 23 nr II. Målet gällde en amanuens vid tandläkarinstitutet i Umeå, som avlönades av tandläkarhögskolan i Stockholm. Han uppbar ett forskningsanslag på 4 800 kr från Västerbottens läns landsting för "utarbetande av apparatur och metodik för bestämmande av den pulpala väggens tjocklek i en preparerad kavitet". Enligt landstingets uppgifter avsåg beloppet att täcka förlorad arbetsinkomst och semesterersättning samt kostnader för en resa mellan amanuensens hemort och Umeå. Klaganden uppgav att bidraget inte hade varit förenat med redovisningsplikt och att det hade använts till, förutom resekostnader, att täcka kostnader för laboratoriemateriel och ökade levnadskostnader. Regeringsrätten konstaterade att beloppet hade lämnats som bidrag till studier för utarbetande av en doktorsavhandling och att studierna avsåg ett sådant ämne, att resultatet av dem inte kunde antas vara av särskild nytta för bidragsgivaren. Även om beloppets storlek och särskilt dess beräkning med utgångspunkt från två månaders förlorad arbetsinkomst för klaganden kunde inge viss tvekan om bidragets karaktär, fann

regeringsrätten att bidraget utgjorde ett sådant stipendium för utbildning, som enligt 19 § KL inte utgjorde skattepliktig intäkt.

Sammanfattning

RSV anser att rättspraxis kan sammanfattas på följande sätt. Förutsättningen för att ett stipendium skall vara skattefritt enligt 19 § KL är för det första att det är avsett för mottagarens utbildning. För det andra krävs det att stipendiet är rent benefikt, dvs att en verklig gåvoavsikt föreligger. Gåvoavsikt kan inte anses föreligga om givaren kan antas förvänta sig någon form av motprestation av mottagaren eller i övrigt ha någon nytta eller eget intresse av mottagarens utbildning.

Slutligen förutsätts det för skattefrihet också att beloppet inte är skattepliktigt enligt någon annan bestämmelse i KL.

Enligt RSV:s mening är praxis på området numera relativt klar och entydig. Detta behöver i och för sig inte betyda att motionärernas uppfattning att rättstillämpningen på området är oenhetlig saknar grund. Som framgått leder tillämpningen av denna regel ofta till svåra överväganden i det enskilda fallet. Detta ligger emellertid i bestämmelsens natur. För att åstadkomma en ändring på denna punkt torde det vara nödvändigt att ändra bestämmelsens innehåll och i stället utforma en regel av schablonkaraktär. En sådan lösning, som ligger helt vid sidan av motionärernas önskemål, skulle emellertid medföra svåra avvägningar från bl. a. rättvisesynpunkt.

För att främja en riktig och enhetlig tillämpning av gällande föreskrifter på beskattningsområdet ger RSV årligen ut bl a handboken *Handledning för taxering*. Denna publikation är i första hand avsedd att vara ett stöd för taxeringsfunktionärerna i deras arbete. I 1982 års upplaga av handledningen finns en redogörelse för stipendiernas beskattning på s 66 f. Denna redogörelse stämmer överens med vad som ovan har redovisats i frågan. RSV har även utfärdat anvisningar när det gäller frågan om beskattning av vissa tidsbegränsade konstnärsbidrag m m (RSV Dt 1977:14). RSV vill i detta sammanhang också erinra om möjligheten att få taxeringsfrågor prövade genom förhandsbesked.

RSV anser att sådana skäl för en ändring av lagbestämmelsen som 1944 års allmänna skattekommitté ansåg föreligga inte längre är för handen. Enligt RSV:s mening finns det fog för de skattelagssakkunnigas uppfattning att – om innebörden av praxis skulle sammanfattas i författningstext – denna antingen skulle få göras så vidlyftig att den blev oöverskådlig, eller avfattas i så allmänna ordalag att den inte säger mer än de gällande bestämmelserna.

RSV anser att motionen inte bör föranleda någon åtgärd.

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad generaldirektör. Vid den slutliga handläggningen har även deltagit avdelningsdirektören André och byrådirektören Munck-Persson, föredragande.

Gösta Ekman

Brita Munck-Persson